Coût historique, juste valeur et gouvernance de l'entreprise : une interprétation par la théorie de la valeur compétence

Michel Baupin

▶ **To cite this version:**

Michel Baupin. Coût historique, juste valeur et gouvernance de l'entreprise : une interprétation par la théorie de la valeur compétence. Gestion et management. Université Caen Basse Normandie; IAE Caen, 2011. Français. NNT : . tel-01746008

HAL Id: tel-01746008
https://hal.science/tel-01746008

Submitted on 28 Mar 2018

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

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

UNIVERSITÉ de CAEN BASSE-NORMANDIE

INSTITUT D'ADMINISTRATION DES ENTREPRISES

ÉCOLE DOCTORALE ÉCONOMIE GESTION NORMANDIE

T H È S E

présentée par

M. Michel BAUPIN

et soutenue

le 16 décembre 2011

en vue de l'obtention du

DOCTORAT de l'UNIVERSITÉ de CAEN BASSE NORMANDIE

Spécialité : Sciences de Gestion

Arrêté du 07 août 2006

TITRE : Coût historique, juste valeur et gouvernance de l'entreprise : une interprétation par la théorie de la valeur compétence

MEMBRES DU JURY

M. Jean-Jacques RIGAL	Professeur à l'Université de Pau IAE	**Rapporteur**
M. Jacques SPINDLER	Professeur à l'Université de Nice IAE	**Rapporteur**
M. Joël BREE	Professeur à l'Université de Caen IAE	
M. Gérald ORANGE	Professeur à l'Université de Rouen IAE	
M. Robert Le DUFF	Professeur à l'Université de Caen IAE	**Directeur de thèse**

Remerciements

Ces travaux de recherche représentent trois années de lecture, de travail, de réflexion, de nombreux questionnements et d'appropriation de connaissances nouvelles qui ont satisfait ma curiosité de la découverte des idées, des théories, des études d'autres personnes dans tous les domaines des sciences sociales.

J'en suis ressorti enrichi intellectuellement sans pour autant que le mérite en revienne à mes seules actions car ce fut aussi le fruit d'échanges multiples et d'une collaboration soutenue avec d'autres personnes auxquelles je témoigne ici toute ma gratitude.

Mon Directeur de thèse, Robert Le DUFF est la première personne que je remercie pour sa patience devant mes difficultés à respecter parfois les délais mais aussi pour son écoute, ses commentaires, ses conseils, ses encouragements qui ont suscité en moi autant de repères m'ayant servi de guides sur ce long parcours. Les pistes de recherche qu'il m'a indiquées et les suggestions qu'il m'a faites ont été autant d'éléments qui m'ont guidé efficacement dans mon travail. Je lui suis aussi sincèrement reconnaissant de m'avoir mis en contact avec des enseignants universitaires dont la compétence m'a aidé à mieux exprimer ce que je voulais démontrer.

Je remercie aussi ma famille et toutes les autres personnes qui m'ont encouragé et soutenu avec bienveillance pendant tout le temps que dura ce travail.

Enfin, je ne saurais manquer de remercier les responsables de l'Université et du NIMEC pour avoir accepté, année après année, que j'aille jusqu'au bout de mon travail.

Avertissement

L'Université de Caen Basse-Normandie n'entend donner aucune approbation aux opinions émises dans les thèses : celles-ci doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

Sommaire

Remerciements **2**

Sommaire **3**

Introduction générale **6**

Première partie – La construction théorique du coût historique au moyen de la valeur compétence interprétée au travers de l'évolution sociale jusqu'au 19ème siècle **20**

Chapitre 1 – Emergence du fait comptable et structuration sociale **22**

1.1 - Sociétés primitives et sociétés évoluées 23

1.2 - Sociétés primitives égalitaires et sociétés primitives inégalitaires 26

1.3 - Le comptage de la richesse créée 34

Chapitre 2 – Structuration des échanges et interprétations théoriques par la valeur compétence **46**

2.1 - L'échange comme structuration d'un réseau d'obligations réciproques 47

2.2 - Le profit comme élément central du potlatch 57

2.3 - La dynamique du don chez Mauss 69

2.4 - Valeur compétence et définition du domaine de la comptabilité 75

Chapitre 3 - La comptabilité concrète au Néolithique **78**

3.1 - Les innovations techniques 79

3.2 - La « Révolution urbaine » 79

3.3 - La comptabilité concrète sur tablettes d'argile 86

3.4 - La comptabilité abstraite comme système de flux d'entrées/sorties 94

Chapitre 4 - Invention des normes comptables dans la Haute Antiquité **100**

4.1 - Naissance du premier Etat 101

4.2 - Premier processus d'élaboration d'une norme 105

4.3 - La généralisation de la monnaie et les problèmes d'évaluation 108

4.4 - La modification de la religiosité 109

Chapitre 5 – Utilisation du coût historique en comptabilité jusqu'au 20ème siècle.....111

5.1 - L'évolution des systèmes comptables jusqu'au 12ème siècle après J. C. 113

5.2 - La gouvernance propriétariale et le coût historique.....124

5.3 - La « pause » comptable au Moyen-Age et le maintien du coût historique.....124

5.4 - La reconnaissance de la personnalité juridique 126

Conclusion de la première partie.....138

Deuxième partie - La remise en cause au 20ème siècle du coût historique au profit de la juste valeur et ses conséquences sur l'entreprise et l'économie.....139

Chapitre 6 – Du coût historique à la juste valeur.....141

6.1 - L'information comptable à l'origine du problème de la gouvernance.....142

6.2 - La gouvernance comme objet de recherche 143

Chapitre 7 – Conceptualisation du coût historique par l'introduction du principe de continuité de l'exploitation et émergence de l'entreprise comme organisation 167

7.1 - Invention de l'entreprise.....169

7.2 - La construction du coût historique et la théorie comptable de l'entité.....187

7.3 - Conception théorique de l'entreprise partenariale.....193

Chapitre 8 – Entreprise, coût historique et gouvernance 200

8.1 - L'évolution de la pensée comptable.....201

8.2 – De la technique à la théorie comptable 218

8.3 - L'explication de René Girard 223

8.4 – Coût historique, juste valeur et théorie comptable.....237

8.5 – Spéculation boursière, coût historique et répartition de la rente.....240

8.6 – Le taux de profit et la thèse de Modigliani et Miller.....244

Conclusion de la deuxième partie.....247

Conclusion générale 250

Bibliographie.....**257**

Sitographie **273**

ANNEXES **274**

Annexe 1 : la pêche en canoë de Malinowski (1968) 274

Annexe 2 : la Kula de Malinowski (1922) 277

Table des matières **279**

Introduction générale

L'information financière, en devenant un objet de débat public depuis une dizaine d'années, est fortement remise en question. La crise que nous traversons depuis 2008 n'a fait qu'accentuer la méfiance générale à l'encontre du monde de la finance. L'élément déclenchant est le même que celui de la crise de 1929 : la chute considérable du cours des actions ne trouvant plus d'acheteurs rendant le marché illiquide et révélant des manipulations des résultats comptables par les dirigeants des entreprises concernées, suivie d'une profonde dépression économique qui toucha en premier, aux Etats-Unis, l'immobilier et l'automobile. Mais, si l'élément déclenchant est le même, les causes sont très différentes.

En 1929, la crise a permis de mettre un terme à la lutte de pouvoir entre les banques américaines[1] et le Federal Reserve Board de Washington qui cherchait à leur interdire de prêter des dollars aux seules fins de spéculation boursière. A cette époque, l'entreprise était considérée, dans la pratique, comme étant exclusivement au service de ses propriétaires ainsi que Ford l'a parfaitement illustré dans ses actions de relations publiques.

Depuis une trentaine d'années et encore actuellement, de manière cyclique, l'abondance de liquidités disponibles dans les économies (Sitographie n° 1) génère une inflation qui se trouve canalisée dans les actifs financiers dont l'augmentation du prix agit sur le comportement des acteurs économiques par l'intermédiaire de l'effet de richesse qu'elle provoque. A titre d'exemple, William Donaldson, Président en 2003 de la Securities and Exchange Commission (SEC), a présenté lors d'un débat le 29 avril de cette même année, une statistique indiquant qu'en 1991, aux Etats-Unis, les clients recevaient de leurs banques six recommandations d'achat de valeurs mobilières pour une de vente alors qu'en 2000, ce rapport était passé à cent pour une (Sitographie n° 2), comme si la croyance s'était enracinée que le marché ne pouvait être qu'acheteur. Il se forme ainsi des bulles dont l'éclosion amène l'émergence et le développement de ces crises dont les plus récentes concernent successivement l'immobilier, la finance et les dettes souveraines.

Cette évolution qui est issue de la transformation des pratiques financières depuis le milieu des années 1970 marque une mutation radicale du statut de l'entreprise dans l'économie de marché qui est maintenant mise en œuvre dans les pays développés. L'entreprise, qui était considérée comme une émanation de ses propriétaires, devient une

[1] Dont la Morgan qui s'est vue retirer son rôle de banque centrale des Etats-Unis après l'adoption du Federal Reserve Act en 1913.

entité autonome indépendante de ceux-ci dont le rôle est ramené à celui de simples créanciers.

C'est sur cette base que la comptabilité de l'entreprise a été réformée consacrant la primauté d'une approche purement financière de son fonctionnement au détriment de l'approche économique traditionnelle et imposant comme évaluation de la valeur comptable le prix instantané du marché[2] supposé intégrer la totalité des informations le concernant sur un marché parfaitement efficient. Alors que la comptabilité traditionnelle devait répondre à un besoin de reddition des comptes pour pouvoir exercer son rôle disciplinaire et de contrôle des décisions prises par les dirigeants de la société dans la conservation de son capital, les nouvelles normes font de celui-ci une grandeur pouvant varier au gré des fluctuations des marchés. La comptabilité remplissait aussi un rôle important d'information fondée sur l'enregistrement des transactions passées connues ou censées l'être afin de fournir une évaluation économique de l'entreprise à un instant donné pouvant servir de base de réflexion à ses utilisateurs dans leurs prises de décisions. L'approche des nouvelles normes sous un angle financier modifie cet état de fait car elles cherchent à améliorer le compte-rendu des transactions réalisées par rapport à l'impact qu'elles sont susceptibles d'avoir, non seulement au moment actuel mais aussi dans le futur, obligeant la comptabilité à intégrer dans ses méthodes la notion de durée et donc de risque, ce qui constitue une rupture forte par rapport à l'existant.

On assiste ainsi depuis plusieurs décennies, sous l'impulsion des normalisateurs anglo-saxons, à une modification progressive des fondements du modèle comptable traditionnel[3], c'est-à-dire des conventions qui conditionnent la mesure de la richesse et du revenu de l'entreprise[4] par la comptabilité financière. Ce mouvement de grande ampleur, initié aux Etats-Unis par le Financial Accounting Standards Board (FASB) puis, au plan international par l'International Accounting Standards Committee (IASC), vise traditionnellement à privilégier une conception économique des actifs et des passifs de

[2] Appelé « fair value » ou « valeur juste » ou encore « juste valeur » obtenue selon la règle : « marked to market », ce qui la détourne de son sens originel selon lequel une « valeur juste » correspondait à l'idée que l'on se faisait sur celle-ci selon que l'on en avait ou non « pour son argent ».

[3] Les groupes européens ont l'obligation d'appliquer les normes comptables internationales IAS/IFRS pour l'établissement des comptes consolidés depuis le 1er janvier 2005.

[4] Nous utilisons ici le mot « entreprise » dans son sens courant avant que nous l'ayons distingué au chapitre 4 de celui de « société commerciale ».

l'entreprise à celle juridique en vigueur dans les pays continentaux[5] afin que l'investisseur boursier soit considéré comme le destinataire privilégié des informations comptables et financières.

L'objectif est, notamment, de substituer leur évaluation en « juste valeur » ou « fair value » à celle de « coût historique » qui était le fondement de la mesure comptable du résultat et de leur évaluation. Ces questions qui sont encore actuellement l'objet d'un débat acharné mobilisent les principes sous-jacents aux normes définies dans chaque référentiel comptable. Plus de cinq ans après leur adoption en Europe, les normes internationales d'information financière IFRS (International Financial Reporting Standards) sont loin de faire l'unanimité. Et la crise les rend encore plus polémiques comme en témoignent les propos de Jérôme Haas, Président de l'Autorité des Normes Comptables (ANC) en France, et de Hans Hoogervorst, Président actuel de l'International Accounting Standards Board (IASB)[6].

Pour Haas (2011), « [on en revient toujours] au débat sur la valeur économique pertinente, avec une acuité accrue en période de marchés volatils. Le marché est-il la seule représentation de la réalité ? Ce n'est pas notre position. Les comptes doivent servir de repères et s'ancrer sur ce qu'il y a de plus robuste : les faits. Fonder les comptes uniquement sur le marché, c'est enclencher la pro-cyclicité, c'est-à-dire diffuser et amplifier la volatilité du marché dans toute l'économie. C'est justement ce que l'on veut éviter depuis trois ans pour mieux préserver la stabilité financière ».

Lors d'un débat organisé sur ce sujet par le Medef le 12/10/2011 et en réponse à Haas, Hoogervorst (2011) défend la juste valeur face à la volatilité des marchés tout en reconnaissant que certaines normes pourraient être simplifiées. Pour lui, les normes IFRS et la juste valeur ne sont en rien responsables de la crise car « La volatilité n'a rien à voir avec la normalisation comptable ».

Or, d'après de nombreux chercheurs et experts, les choix de l'IASB rejoignent la vague de critiques envers le coût historique qui ont été lancées depuis longtemps.

Le coût historique qui est la base de la comptabilité traditionnelle peut se définir comme celui qui a été effectivement supporté au moment de l'entrée des biens dans le patrimoine par acquisition ou par production et cela même si leurs valeurs de marché ont entretemps évolué. Pour le Code de Commerce (art. L. 123-18) comme pour le Plan comptable français 1999 (art. 321-1; 331-8; 333-1) : « A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité, la valeur des biens est déterminée dans les conditions suivantes : les biens

[5] Selon le principe : « Substance over form » donnant la primauté à la valeur économique des opérations sur leur valeur patrimoniale (prééminence de la réalité économique sur l'apparence même si la forme juridique exigerait un traitement différent).

[6] L'IASB est le Bureau international des normes comptables. Chargé de l'élaboration des normes comptables internationales IAS/IFRS, il a remplacé, depuis 2001, l'IASC.

acquis à titre onéreux sont comptabilisés à leur coût d'acquisition ; les biens produits par l'entité sont comptabilisés à leur coût de production ; les biens acquis à titre gratuit sont comptabilisés en les estimant à leur valeur vénale ». Ainsi, la logique du coût historique consiste à comptabiliser à l'actif du bilan les coûts investis dans la production, c'est-à-dire les coûts des investissements liés aux facteurs de production tels qu'ils ont été fixés au moment de l'achat, corrigés des amortissements. Entre les actifs du bilan et les résultats attendus se situe donc la fonction de production de l'entreprise que la méthode du coût historique n'évalue pas, préférant laisser au compte de résultat le soin de représenter, période après période, les performances réalisées. Le modèle comptable correspondant s'appuie sur l'enregistrement de la dynamique des flux traversant le processus de production spécifique de l'entreprise. Il est défendu par Ananias Charles Littleton (1935), Eugen Schmalenbach (1961) et Gino Zappa (1937) qui veulent ainsi appréhender l'activité que l'entreprise met en œuvre dans le processus général de création et d'allocation des ressources tout en lui imposant la représentation et le contrôle de cette activité. L'évaluation au coût historique et l'imputation des charges et des produits au résultat permettent alors de dégager le processus de production spécifique de l'entreprise de toute référence aux marchés externes, aussi bien de facteurs que de produits (Jacques Richard, 1976). La notion d'actifs se trouve alors justifiée par leur combinaison avec les autres ressources utilisées dans la coordination productive durable que représente l'entreprise.

Les nouvelles conceptions comptables de l'évaluation des biens se sont éloignées de celle au coût historique pour se centrer désormais soit sur le coût de remplacement[7], la valeur réalisable nette[8] ou encore la juste valeur (Yuji Ijiri, 1975).

La juste valeur est définie par l'IASB comme : « le montant pour lequel un actif peut être échangé ou un passif émis entre deux parties volontaires et bien informées dans le cadre d'une transaction à intérêts contradictoires »[9]. Le concept de juste valeur est plus large et d'un usage plus général que celui de valeur de marché qui correspond au « prix que pourrait obtenir le vendeur ou qu'accepterait de verser l'acquéreur… sur un marché actif ». A

[7] Le coût de remplacement est le montant monétaire qui permettrait au moment présent de remplacer un actif acheté antérieurement, c'est-à-dire d'en fournir un d'égale utilité. Il est surtout utilisé en immobilier où il indique ce qu'il en coûterait aujourd'hui pour reproduire l'immeuble identiquement à ce qu'il était au moment de son achat.

[8] Selon l'IAS 02, la valeur réalisable nette d'un bien est sa valeur de marché estimée dans le cadre d'une activité normale, c'est-à-dire après soustraction des frais engagés pour pouvoir l'échanger.

[9] Norme IAS 32 (1995) : « Instruments financiers : Informations à fournir et présentation ». De son côté, la norme SFAS 107 (1991) : « Disclosures about Fair Value of Financial Instruments » donne la définition suivante : « la juste valeur est le montant contre lequel un actif peut être échangé dans le cadre d'une transaction courante entre deux parties volontaires, en dehors de tout contexte de vente ou de liquidation forcées ».

défaut de prix de marché observé sur un marché actif, l'évaluation sera déterminée par la valeur d'échange sur laquelle s'accordent deux parties indépendantes par le prix de marché d'un élément aux caractéristiques proches ou par le calcul de la valeur actualisée des flux nets futurs de trésorerie. Les promoteurs de la juste valeur pensent qu'elle devrait permettre d'améliorer l'information comptable en donnant aux propriétaires de la firme une image plus fidèle de celle-ci grâce à une meilleure évaluation du patrimoine fondée à chaque instant sur les valeurs de marché lorsqu'elles existent. L'exemple type est celui des titres financiers qui correspondent à des flux de trésorerie qui n'ont aucune raison d'être identiques en valeur de période en période. Mais, de par son mode de calcul, l'évaluation à la juste valeur concerne potentiellement un grand nombre d'actifs et de passifs non financiers. Elle peut être le fondement d'un nouveau modèle de représentation comptable de l'entreprise dont l'objectif serait de mieux traduire dans les états financiers l'incertitude affectant les prévisions de cash-flows et les opportunités d'investissement. Le modèle comptable correspondant est appelé « statique » en ce sens qu'il est fondé sur la logique de la liquidation fictive de l'entreprise. Lorsqu'il n'y a pas de prix de marché utilisables, le recours à la valeur actualisée des flux nets futurs de trésorerie fonde le modèle comptable appelé actuariel. De plus, la juste valeur devrait aussi donner une image plus sincère de l'entreprise en réduisant la marge de manœuvre des dirigeants dans l'établissement du résultat dans la mesure où il leur serait très difficile de manipuler les valeurs de marché. De ce fait, la comptabilité aiderait le contrôle externe des performances de l'entreprise de la part de ses propriétaires et des marchés financiers qui deviendraient ainsi les acteurs majeurs de référence.

Pour Littleton (1935), la valeur de marché et le coût historique s'opposent pour mesurer et évaluer les actifs, la première s'inscrivant dans l'utilisation d'un référentiel fondé sur les valeurs marchandes instantanées (market-based) qualifié de statique, le deuxième dans un référentiel qualifié de dynamique et lié au processus de production de l'entreprise devant dégager un revenu (process-based).

Si les arguments des promoteurs de la juste valeur semblent évidents, ils ne sont pas pour autant automatiquement pertinents par rapport au mode de fonctionnement de l'entreprise, ce qui renvoie à la manière dont s'exerce en son sein la gouvernance notamment au regard des scandales financiers de cette dernière décennie[10] qui ont ouvert de nombreux débats. Avec Charreaux et Wirtz (2006), nous définirons la gouvernance comme « l'ensemble des mécanismes qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement dit, qui "gouvernent" leur conduite et définissent leur

[10] Comme ceux d'Enron-Anderson et de Worldcom aux Etats-Unis, d'Ahold aux Pays-bas, de Parmalat en Italie, de Vivendi en France sans oublier ceux des nombreuses banques et compagnies d'assurance lors de la crise récente.

espace discrétionnaire ». Envisagée de cette manière, elle n'est pas sans rapport avec le modèle comptable de la valeur de marché et celui du coût historique.

Le modèle comptable de la valeur, caractéristique de la culture anglo-saxonne, en s'appuyant sur les marchés financiers censés contrôler l'activité de l'entreprise tout en synthétisant son résultat, accorde au propriétaire le rôle principal et souverain qui permet de le mettre en relation avec la « théorie du propriétaire »[11] associée à une gouvernance propriétariale[12]. Selon celle-ci, la firme agit comme le représentant du propriétaire. Par conséquent, elle doit, de manière statique à un moment donné, déterminer la valeur de l'avoir du propriétaire qui possède tout l'actif et est responsable des contraintes imposées par le passif tout en évaluant le bénéfice net qui lui revient (Belkaoui, 1985). Les revenus et les coûts sont alors définis comme résultant d'une augmentation et d'une diminution de l'avoir des propriétaires, les pertes, les intérêts et les impôts représentant les dépenses à retrancher pour obtenir le bénéfice.

A l'opposé, le modèle comptable du coût historique, utilisé en Europe continentale, représente de manière systémique l'entreprise comme un processus dynamique de production spécifique. Il met l'accent sur la complémentarité des actifs entre eux et avec les autres ressources dans la coordination productive afin de fournir une détermination structurée de son résultat périodique obtenu en comptabilisant les transactions et les activités de production au lieu de la variation de la richesse de ses propriétaires. L'actif de l'entreprise ne recense plus alors les avoirs des propriétaires mais l'ensemble des biens et autres droits dont l'entreprise a la disposition et qui doivent lui permettre de garantir la continuité de son exploitation. Cette conception revient à séparer l'entreprise de ses propriétaires afin de ne plus la considérer comme un objet de propriété et permettre de l'inscrire dans un champ de représentations qui met en évidence l'autonomie de sa personnalité comptable par rapport aux personnes et à ses entités distinctes, sociale, fiscale et financière qui la composent, et cela, même en l'absence d'une personnalité juridique comme dans le cas des entreprises individuelles. Il ne reste plus ensuite qu'à associer l'entreprise à la comptabilité qui la représente pour la considérer comme une entité autonome caractéristique de la « théorie de l'entité »[13] dans le cadre d'une gouvernance partenariale de ses parties prenantes constitutives. L'attention de la comptabilité est alors portée sur cette entité « entreprise » ayant comme finalité spécifique le maintien du capital investi comme garantie de sa pérennité et non la prise en compte de l'une ou l'autre de ses

[11] « Théorie du propriétaire » encore appelée « théorie patrimoniale » ou « shareholders theory ».

[12] Nous avons construit ce néologisme pour pouvoir désigner simultanément les propriétaires d'activités individuelles mais aussi de celles qui sont partagées collectivement dans des sociétés.

[13] « Théorie de l'entité » encore appelée « stakeholders theory ».

parties prenantes, fut-ce les propriétaires. A ce titre, les parties prenantes ne sont pas seulement des moyens contribuant à la création de richesse pour les propriétaires, elles sont également des fins en elles-mêmes.

Ces évolutions aboutissent à la formation et à l'existence de deux couples de notions antagonistes :

1) la distinction méthodologique entre le référentiel comptable statique centré sur la juste valeur associée à la propriété et celui dynamique centré sur le coût historique associé au processus de production de l'entité entreprise,
2) la distinction institutionnelle entre la théorie centrée sur la propriété associée à la gouvernance propriétariale et celle centrée sur l'entité associée à la gouvernance partenariale.

Le croisement de ces deux couples détermine quatre possibilités :

1) juste valeur / gouvernance partenariale : étudiée entre autres par Littleton et W. A. Paton (1940),
2) juste valeur / gouvernance propriétariale : étudiée entre autres par C. E. Sprague (1880) et H. R. Hatfield (1909) à une période où la notion d'entité n'était pas encore apparue alors que celle de juste valeur se confondait avec le coût historique,
3) coût historique / gouvernance partenariale : étudiée entre autres par Littleton (1935), Schmalenbach (1961) et Zappa (1937),
4) coût historique / gouvernance actionnariale qui n'a pas fait l'objet d'études particulières en raison de l'opposition qui s'est faite dès le début du 20ème siècle entre la comptabilité statique en valeur de marché et celle dynamique en coûts historiques.

A l'heure actuelle, les deuxième et troisième couples de possibilités se confrontent dans le débat instauré par la normalisation internationale de l'IASB entre le coût historique et la juste valeur, laquelle a la préférence des normalisateurs qui l'ont définie dans la norme IAS 39[14].

[14] IAS 39 (2003) : "Instruments financiers : comptabilisation et évaluation" a été adoptée à l'exclusion des parties concernant la juste valeur et la comptabilité de couverture. Elle a connu de nombreux amendements depuis 2003. Le 12 novembre 2009, l'IASB a publié IFRS 9 « Instruments financiers » (phase 1 : classification et évaluation des actifs financiers) qui vise à remplacer IAS 39 d'ici 2013.

Les défenseurs de la juste valeur lui reconnaissent son objectivité puisqu'elle est donnée, normalement, par le marché s'il est efficient[15], et sa neutralité dans la mesure où elle est indépendante des intentions d'utilisation de la valeur des actifs par les dirigeants à leurs fins personnelles. Ces deux caractéristiques sont utilisées pour critiquer le coût historique qui, par sa nature, serait éloigné de la réalité de la valeur des biens à chaque instant permettant ainsi aux dirigeants de pouvoir manipuler les résultats aux détriments des investisseurs qui ont alors une appréciation faussée de la performance réelle de l'entreprise.

Pourtant, la juste valeur ayant été accusée d'avoir joué un rôle procyclique dans la tempête financière qui agitait les marchés en 2008, le représentant de l'IASB, David Tweedie, sous la pression internationale, avait dû s'engager devant la Commission européenne à une réforme complète de la norme IAS 39. Après trois ans de travaux, il apparaît maintenant clairement que l'IASB n'a pas remis en cause le principe de juste valeur, tout juste accepte-t-il que soient levées quelques contraintes pour permettre d'évaluer certains actifs au coût historique. Il aurait d'ailleurs pu faire difficilement autrement dans la mesure où l'IASB est fortement conditionnée par le FASB en relation avec la SEC qui est le régulateur boursier américain, lequel a défendu en décembre 2008 le choix des normes comptables qui obligent les entreprises à définir leurs actifs à leur valeur de marché.

Par ailleurs, de par le rapprochement qu'elles provoquent entre les propriétaires de l'entreprise et les dirigeants, les modifications comptables et financières introduites par l'IASB favorisent en profondeur le développement d'une gouvernance de l'entreprise en leur faveur mais au détriment des salariés et de la société tout entière.

Ces différents problèmes ouvrent des interrogations et des perspectives sur des questions qui ont été davantage envisagées sous un angle pratique que sous leur fondement théorique. Les conséquences des propositions actuelles de l'IASB, par nature nécessairement concrètes, montrent bien les inconvénients de l'information financière conçue comme une finalité de la normalisation comptable en IAS/IFRS. La manière de valoriser la juste valeur comme le coût historique en unités monétaires jette pourtant un doute sur les justifications de ces deux modes d'évaluation en raison des phénomènes inflationnistes et spéculatifs qui ont pu se développer en trompant, là aussi, l'investisseur sur la performance réelle de ses apports.

[15] Un marché est efficient si, à chaque moment, le cours affiché est un « prix rationnel » correspondant à la notion de « valeur fondamentale » des néo-classiques et intégrant toute l'information disponible. Lorsqu'il n'est plus entièrement rationnel, l'arbitrage des intervenants parfaitement informés aura tôt fait de le ramener au niveau où il doit être. Il est remarquable de constater que cette conception permet de soutenir que la notion de bulle financière ne peut pas exister. Ainsi, selon cette théorie des marchés efficients, au moment où le prix de tulipes était constaté le 6 février 1637 à Amsterdam, il s'agissait de leur vrai prix alors que celui-ci atteignait la valeur d'un immeuble de luxe !

La « théorie » que nous proposons s'appuie sur l'idée qu'il existe un ordre naturel qui prévaut dans tous les phénomènes que nous observons, la comptabilité étant l'un d'eux. Nous concevons les règles que nous cherchons à identifier comme des rapports nécessaires qui dérivent de la nature des choses, c'est-à-dire qu'elles sont transcendantes à l'homme individuel et existant avant lui. Cette hypothèse d'un ordre préexistant à l'établissement de toute société revient à considérer, selon la tradition platonicienne (Platon, 1993), que les idées existent indépendamment de nous et que notre rôle est de les identifier. La connaissance que nous cherchons à produire se veut alors être l'image objective d'une réalité qui nous est extérieure et non d'une interprétation ou d'une construction que nous pourrions en faire. C'est cette indépendance de l'objet observé par rapport à notre attitude observante qui nous permet de nous prévaloir de ce principe d'objectivité selon lequel notre observation du phénomène ne modifie pas sa nature. Pour aboutir à ce résultat, nous avons pratiqué une herméneutique fondée sur les écrits des anthropologues et ceux des historiens de la comptabilité. Ces écrits définissent en même temps notre champ exploratoire sur lequel nous avons appliqué une méthodologie interprétative des travaux de ces auteurs qui montrent qu'il existe des structures mentales universelles qui déterminent les comportements individuels sans que ceux qui y sont soumis en aient conscience. Nous nous inscrivons ainsi dans la tradition instaurée par Montesquieu (1995) sur la transcendance des lois sociales qui suppose, comme le disait Platon, que celles-ci existent avant l'homme et indépendamment de lui. Notre rôle de chercheur est de découvrir les règles universelles et *a-historiques* qui devraient régir l'activité comptable sans pour autant qu'elles soient figées dans leur contenu[16].

Notre théorie consistant à identifier des idées qui existent en dehors de nous ne peut s'inscrire que dans un raisonnement logique portant sur des concepts universels et *a-historiques* formant un champ homogène garantissant que nous ne faisons pas de confusions entre celui-ci et son expression réelle dans l'histoire. Par exemple, lorsque Littleton (1935) évoque l'opposition entre la valeur de marché et le coût historique, il confond la valeur avec le prix sur le marché, le coût historique étant lui-même évalué monétairement. Nous pensons que le glissement sémantique de la valeur au prix nuit à la compréhension des phénomènes que nous voulons expliquer. C'est pourquoi nous avons introduit, dans

[16] Ainsi, la mécanique de Newton qui réduit à quelques lois très simples le chaos apparent des phénomènes en expliquant parfaitement la dynamique des mouvements à l'échelle humaine a été intégrée dans une explication plus large avec la relativité d'Einstein se plaçant à l'échelle de la vitesse de la lumière et celle-ci semble bien devoir à son tour être englobée dans une explication encore plus large si l'on en croit les résultats des travaux de Fritz Swicki datant de 1933 et de ceux de Stacy Mac Gaugh en 2011.

notre champ théorique, et non dans le domaine de la réalité, le concept de « valeur compétence » qui ne doit pas être considéré comme un prix.

Le prix est une réalité qui résulte d'un équilibre entre le montant minimum inférieur qu'accepterait l'offreur pour vendre et celui maximum supérieur d'acquisition pour l'acheteur. Le prix de vente sera un montant intermédiaire entre les deux dont l'accord par les coéchangistes est une condition juridique nécessaire à la réalisation de la vente.

La valeur est un concept appartenant au domaine de la théorie et servant à expliquer la formation et la structure des prix sur le marché. Reprenant à notre compte la définition en fonction du temps de travail qui en a été donnée par les fondateurs de l'économie, nous l'avons légèrement modifiée en remplaçant le travail par la « compétence », celle-ci entretenant des relations très étroites avec le temps de travail nécessaire pour l'acquérir. Si nous privilégions la compétence sur le temps de travail, c'est parce qu'elle nous permettra de généraliser l'explication de la formation de la rente dont le calcul constitue un des principaux objectifs de la comptabilité. C'est aussi parce que le développement de l'automatisation des processus de production et celui de la société toute entière sur les nouvelles technologies informatiques réclament de la part des salariés et des citoyens une capacité suffisante à l'abstraction des outils utilisés qui ne relève pas du travail fourni en tant que dépense d'énergie comme c'était le cas il y a deux siècles. Nous dirons ainsi que, dans le champ théorique, un bien ou un service A est le « produit d'une compétence A » dont la valeur VA est à comparer avec celle VB du « produit d'une compétence B » d'un bien ou d'un service B. Ces valeurs VA et VB prennent existence dans la réalité à travers les prix PA et PB qui les expriment sur le marché. Si celui-ci fonctionne dans de bonne conditions de concurrence[17], l'échelle des prix, PB relativement à PA, devrait être le reflet de l'échelle des valeurs, VB par rapport à VA. Dans ces conditions, le coût historique qui est mesuré par la somme des prix des éléments qui le composent présente une nature sociale : c'est le niveau de compétence qu'à chaque état donné de la technique la société doit en moyenne dépenser pour produire, stocker et distribuer tel bien ou tel service. Sous cette forme de construit social, le coût historique ne peut pas faire l'objet d'une mesure directe tant que l'on n'a pas défini l'unité de mesure de la compétence. C'est pourquoi de nombreux chercheurs en comptabilité raisonnent sur la base du coût historique monétaire et non sur celle de son interprétation sociale, ce qui les amène à le confondre avec la valeur, la conséquence étant qu'il nous semble impossible d'utiliser la valeur définie dans la théorie pour ordonner les phénomènes réels exprimés à travers les prix. Nous pensons que ce n'est pas la mesure de

[17] Les conditions de la concurrence sont supposées « bonnes » lorsque le marché ne comporte pas de barrières à l'entrée et lorsqu'il n'est pas dominé par une entreprise ayant une stratégie cherchant à en « gripper » les mécanismes afin de se constituer une rente permanente (Vernimmen, 2010, p. 663, exprime l'opinion contraire !).

la compétence qui importe prioritairement pour pouvoir utiliser ce concept car notre raisonnement se fonde sur la valeur relative des biens et des services les uns par rapport aux autres et non sur leur valeur absolue. Sous cet aspect, l'échelle des prix donnée par un marché fonctionnant dans de bonnes conditions de concurrence constitue une approximation acceptable et suffisante de l'échelle des valeurs. Cette relation est d'autant plus exigée qu'il ne saurait y avoir communauté d'intérêts sans échange (Aristote, 2008), celui-ci étant le mode choisi par l'espèce humaine pour développer les liens sociaux tout en régulant la violence qui naît du désir mimétique de vouloir s'approprier ce que possède l'autre. La comptabilité doit donc pouvoir jouer tout son rôle disciplinaire de contrôle des pratiques pour espérer que les relations entre les gens soient apaisées.

Les développements précédents nous amènent à préciser notre problématique.

Chaque fois que le coût historique réel d'acquisition ou de production de l'entreprise est régulièrement supérieur au coût historique social, la théorie comptable de la valeur compétence montre que l'utilisation des forces productives n'est pas optimale. Il en est ainsi de la compétence des hommes mais aussi des ressources naturelles utilisées gratuitement et souvent souillées par des entreprises pour leur permettre de réaliser d'importants profits alors qu'elles appartiennent à la société toute entière. Ce phénomène se trouve amplifié par la substitution de la juste valeur, telle qu'elle est définie par l'IASB, au coût historique réel puisque celle-ci qui est fournie par le marché n'entretient aucune relation avec le mécanisme de production de l'entreprise et donc avec le coût historique social. Le maintien du coût historique face à la juste valeur est donc nécessaire pour redonner à l'entreprise tout son sens social et humain de créatrice de richesses permettant de créer des emplois dans une économie de marché capable de fixer des prix crédibles pour rétablir la confiance et dans laquelle la comptabilité sert à éclairer les propriétaires dans les choix qu'ils doivent faire.

Pour répondre aux questions que pose notre problématique, nous avons préféré adopter une posture positiviste à celle plus conforme à la tradition aristotélicienne (Aristote, 1990) qui veut que les règles que nous découvrons aient leur origine dans la seule nature humaine entendue comme essence de l'homme capable de les construire par les expériences qu'il mène. Nous n'avons pas adopté une démarche expérimentale et constructiviste des phénomènes comptables voulant que les idées que nous utilisons soient des réalités tangibles auxquelles nous participons pour en tirer des idées générales. Trois raisons ont motivé notre attitude.

1) En sciences sociales, la répétition d'une expérience, à l'opposé de ce qui se fait dans les sciences de la nature, est impossible. Au fur et à mesure que les

données propres au temps de l'expérimentation s'évanouissent, le chercheur risque de perdre le contact avec le réel en ne raisonnant plus dans un champ homogène. Par exemple, la construction de la science comptable, d'abord empirique sur des objets matériels, a été englobée dans une explication fondée sur des valeurs d'échange monétaires qui a donné lieu à de multiples formes de pratiques comptables. Si l'on s'en tient à celles-ci, il n'est pas possible de trouver la théorie sous-jacente et la réflexion débouche alors sur des explications contingentes portant sur la technique comptable.

2) Si le fait comptable se caractérise par la prédominance du commun sur le particulier en étant ce qui, dans une collectivité, demeure constant à travers les différences individuelles, la statistique semble être la méthode la plus appropriée pour le révéler. C'est un filtre qui laisse passer l'individuel et ne retient que les aspects collectifs du comportement. Cependant, la statistique est un instrument d'un maniement délicat. La multiplicité des facteurs peut entraîner la confusion d'une coïncidence avec un déterminisme. Il en résulte une déperdition de sens ainsi qu'un appauvrissement de la portée des conclusions relatives aux comportements comptables.

3) La comptabilité ayant comme point de départ de rendre compte des échanges que nous engageons, pour pouvoir constituer un raisonnement scientifique, il nous faut analyser le contenu de l'échange. Cette analyse ne peut être menée que si nous nous positionnons en dehors de l'échange sans y prendre part afin de l'examiner une fois qu'il est réalisé. Nous pourrons ainsi le décrire en totalité en traitant les faits comptables qui lui sont associés comme des choses à l'instar de Durkheim (1947) qui traitaient les faits sociaux de la même manière. Vouloir traiter les faits comptables comme des choses n'est pas une affirmation doctrinale mais une règle méthodologique afin de ne pas les classer a priori dans telle ou telle catégorie du réel et pouvoir conserver vis-à-vis d'eux une attitude mentale objective. Vouloir adopter une attitude empirique avant cet acte d'échange reviendrait à nous mettre à la place du chef d'entreprise préparant l'échange sans savoir quel en sera le résultat. Nous serions alors obligés de construire celui-ci en l'organisant et le modelant selon notre propre grille d'interprétation en pénétrant les processus par lesquels une composition de l'esprit peut s'imposer progressivement à l'individu comme une réalité préexistante, ce qui serait préjudiciable à l'objectivité de notre travail.

C'est au regard de ces trois limites que nous avons privilégié une épistémologie positive mettant en œuvre une méthodologie interprétative qui inscrit notre thèse dans le courant de la recherche fondamentale en comptabilité dont le représentant est R. V. Mattessich.

Notre démarche conditionne le plan que nous proposons en deux parties, la première allant du chapitre 1 au chapitre 5 et la deuxième du chapitre 6 au chapitre 8.

Notre première partie présentera la construction théorique du coût historique en ayant recours à la valeur compétence par l'interprétation de l'évolution sociale jusqu'au 19ème siècle. Nous montrerons que c'est l'émergence de tribus primitives inégalitaires qui a permis par la sédentarisation des populations de construire des valeurs culturelles relatives à la notion de « propriété personnelle ». Celle-ci, en s'appliquant aux stocks de nourriture et d'objets servant à satisfaire des besoins individuels mais aussi quelques activités d'échange, a fait émerger l'idée de « richesses » permettant de donner à la notion de « nombre » un statut économique exclusif à tous les autres. Nous mettrons en évidence les caractères universels et a-historiques de cette notion de nombre nous autorisant à concevoir une théorie qui ne soit pas contingente à une période quelconque de l'Histoire. L'interprétation des pratiques tribales d'échanges codifiés avec obligation de rendre ou non un surplus nous permettra de fonder notre théorie de la valeur compétence ainsi que l'explication de la différence entre le profit et la rente. Nous montrerons à cette occasion que la valeur compétence doit s'analyser comme un coût social, ce qui nous permettra d'introduire la notion de coût historique dans notre démonstration. Nous appliquerons ensuite nos concepts théoriques à l'évolution de la comptabilité jusqu'au 20ème siècle, caractérisée par la gouvernance propriétariale des activités.

Dans notre deuxième partie, nous présenterons les événements et les idées qui ont abouti à une remise en cause du coût historique au profit de la juste valeur. Nous montrerons quels sont les déterminants de la substitution de la juste valeur au coût historique. La mise en cause de l'information comptable donnée aux propriétaires des sociétés commerciales posera alors un problème de gouvernance qui se trouvera amplifié par la séparation progressive de la fonction de dirigeant et du droit de propriétaire avec l'introduction du contrat de travail à la fin de 19ème siècle. La gouvernance apparaîtra comme un objet de recherche qui renouvellera les conceptions qui étaient en vigueur sur l'entreprise en essayant de dire pourquoi celle-ci existait dans une économie de marchés et en mettant l'accent sur les relations entre les actionnaires et les dirigeants, transformant la gouvernance propriétariale en actionnariale fondée sur la juste valeur et non sur le coût historique. Celui-ci

a été conceptuellement justifié par les travaux de Smallenbach cherchant à fonder une économie d'entreprise sur l'idée de l'existence de parties prenantes à l'activité dont la mesure comptable nécessite d'adopter le principe de la continuité de l'exploitation, lequel n'est applicable que si on utilise le coût historique. Pour articuler les concepts que nous mettons en avant dans la théorie comptable, nous étudierons les relations qui existent entre la technique et la théorie pour ensuite aborder l'évolution de la pensée comptable, d'abord normative puis se voulant positive à partir du milieu des années 1970. La comptabilité étant une science humaine, nous l'intégrerons ensuite dans la structure des interdits définis par René Girard (1972) au cours de ses travaux sur la violence et le sacré.

Nous conclurons notre travail en rappelant ses principales étapes qui ont développé l'idée que la théorie du coût historique défini par la valeur compétence ne peut s'inscrire que dans la logique et non dans l'histoire, c'est-à-dire dans un univers parfait dans lequel la concurrence est pacifique. Nous n'en oublions pas pour autant que, dans la réalité, il semble inéluctable que chaque entreprise cherche à tourner les règles du jeu à son avantage donnant ainsi à la théorie la possibilité d'exprimer son aspect normatif en indiquant ce qu'il conviendrait de faire en pareil cas. Nous montrerons à cette occasion, en nous appuyant sur les travaux de Girard que c'est le passage d'une pratique fondée sur un mécanisme victimaire collectif à celle justifiée par un individualisme méthodologique qui peut expliquer cette réalité.

Première partie – La construction théorique du coût historique au moyen de la valeur compétence interprétée au travers de l'évolution sociale jusqu'au 19ème siècle

La comptabilité n'est pas apparue avec le développement de la partie double à partir du 13ème siècle de notre ère. Elle plonge ses racines dans une histoire beaucoup plus ancienne qui remonte à 10 000 ans avant Jésus-Christ.

L'objet de cette première partie est d'interpréter cette évolution historique pour construire une théorie de la valeur compétence qui permette de justifier l'utilisation du coût historique qui était utilisé par la comptabilité continentale européenne traditionnelle. Nous montrerons que dans la réalité des affaires la notion de coût historique n'était pas encore identifiée car, l'échelle des prix étant sensiblement le reflet de celle des coûts jusqu'au début du 20ème siècle, elle correspondait au prix du marché. La comptabilité pouvait alors, sans distorsion d'information être tenue en prix de marché encore appelé « juste valeur »[18]. Cela était d'autant plus nécessaire qu'il fallait pouvoir rassurer les créanciers sur la capacité des activités à les rembourser, entraînant comme conséquence de devoir évaluer celles-ci aux prix des marchés dans une optique de liquidation qui permettait de voir si les fonds alors dégagés étaient suffisants pour honorer les dettes.

Pour cela, nous commencerons au chapitre 1 par mettre en évidence la manière dont le nombre comptable et, à sa suite, le fait comptable ont favorisé la structuration des sociétés, notamment la transformation des tribus égalitaires en tribus inégalitaires avant le Néolithique. Elle permit la domination de ces dernières grâce à l'accumulation des richesses rendue possible par l'émergence de la propriété privée et le développement du contrôle au moyen de ce nombre comptable.

Nous verrons ensuite au chapitre 2 comment expliquer la structuration sociale des échanges par la théorie de la valeur compétence. Après avoir présenté les pratiques des tribus primitives, nous les interpréterons pour construire cette théorie en introduisant la notion de coût historique et en expliquant qu'il doit être maintenu dans la valorisation des grandeurs comptables. Celle-ci fut d'ailleurs réalisée réellement et logiquement en prix de marché qui en était le reflet. Nous commencerons par mettre en évidence, en interprétant le

[18] Actuellement, la distorsion entre l'échelle des prix et celle des coûts du fait de la grande volatilité des premiers sur les marchés entraîne comme conséquence la nécessité d'un regard critique sur la « juste valeur » préconisée par les anglo-saxons et constituant la pierre angulaire des normes comptables internationales cherchant à s'imposer au monde entier depuis une trentaine d'années. Ce débat sera traité au cours de notre deuxième partie.

phénomène de la « Kula », les notions d'équilibre des prix sur les marchés réels, équilibre qui doit correspondre à une égalité de valeurs compétences dans la théorie. Cela nous permettra d'expliquer ensuite, en interprétant le « potlatch », quelle est la nature du profit et celle de la rente. Avec la notion de « don » nous montrerons que les pratiques des tribus primitives mobilisées dans ce chapitre rejoignent les nôtres dès que fut inventée la notion de personne juridique individuelle.

Les chapitres 3, 4 et 5 nous permettront d'illustrer les développements du chapitre 2 à travers l'évolution de la comptabilité jusqu'au début du 20ème siècle à partir des travaux des anthropologues et des chercheurs en comptabilité. Nous montrerons que l'organisation sociale en cités puis en Etats nécessite la détermination de conventions collectives qui cherchent à garantir que les pratiques comptables sont sensiblement les mêmes d'un individu à un autre. Pour cela, nous nous appuierons sur la manière dont les premières normes comptables ont été construites par Hammurabi 1750 ans avant Jésus-Christ. Nous montrerons ensuite comment la pratique comptable a évolué dans les différents empires successifs de l'Antiquité jusqu'au Moyen Age en insistant sur le fait que ses soubassements théoriques sont toujours restés les mêmes, notamment son objet qui est toujours et encore d'expliquer comment la valeur peut se reproduire dans le temps dans le cadre d'une gouvernance propriétariale des activités entreprises comme ce fut le cas jusqu'à la fin du 19ème siècle. Ce sera pour nous l'occasion de développer le rôle que la comptabilité a joué dans la reconnaissance et l'essor de la notion de personne morale, laquelle a marqué de son importance les pratiques du 20ème siècle que nous aborderons en deuxième partie.

Chapitre 1 – Emergence du fait comptable et structuration sociale

En posant le principe d'une révolution des pratiques sociales initiée par l'invention de l'écriture qui permit le développement d'un pouvoir centralisé à la fin du Néolithique[19], Samuel Noah Kramer (1957) pouvait affirmer que « L'Histoire commence à Sumer[20] ». Il voulait dire par là que, grâce à ce moment créateur, l'humanité se dégageait de l'animalité des prédateurs primitifs paléolithiques pour entrer, au moment du Néolithique, dans la civilisation. En remontant le temps pour voir pourquoi Kramer a pu se commettre d'une telle constatation qui distinguait deux types très différents de sociétés, nous allons montrer dans ce chapitre que la comptabilité est fortement concernée par cette mutation culturelle humaine.

Avec la domination des tribus inégalitaires 10 000 ans environ avant Jésus Christ (J. C. dans ce qui suit) et leur implantation sur tout le territoire, des pratiques sociales émergèrent fondées sur la notion nouvelle de propriété d'un bien qui est d'abord relative au travail fourni dans sa production, son entretien et son utilisation pour devenir progressivement autonome et personnelle avec la création par les Romains de la personne juridique individuelle. Pour lutter contre le risque de violence destructrice qui apparut dès qu'ils ont commencé à se sédentariser dans des villages puis dans des villes, les hommes ont établi des règles et des structures d'échange portant sur le contrôle de ce qui était possédé et sur la satisfaction des désirs de posséder le même objet que les autres. Tel est l'objet de la mise en place du nombre comptable, de la Kula et du potlatch qui font partie des plus importantes inventions de l'humanité comme outil de pacification des rapports sociaux. De ces institutions sociales est né progressivement un commerce de proximité fondé sur le troc concernant d'abord une valeur de prestige puis, ensuite, une « valeur d'usage ». Une vieille acception du mot commerce, que nous retrouvons par exemple dans l'expression « une personne de commerce agréable », renvoie aux notions de lien social au travers de la communication et de la relation avec autrui.

[19] Le néolithique est une période de l'histoire qui va de – 10 000 à – 3 200 environ avant J. C.

[20] Sumer est une ancienne civilisation et une région située en Mésopotamie dans le sud de l'Irak actuel. Elle a duré de la première colonie d'Eridu qui va d'environ 5000 à 3750 av. J.-C en passant de la période d'Uruk (4ème millénaire av. J.-C.) à la montée de Babylone au début du 2ème millénaire av. J.-C. Sumer est reconnue officiellement par la communauté des archéologues comme étant la première civilisation véritablement urbaine marquant la fin de la Préhistoire au Moyen-Orient.

1.1 - Sociétés primitives et sociétés évoluées

Afin de pouvoir identifier et distinguer les sociétés les unes par rapport aux autres, il est nécessaire de choisir un certain nombre de caractéristiques dont la combinaison en déterminera le type. Ainsi, les sociétés primitives apparaissent comme le résultat d'une certaine combinaison de caractéristiques et celles, évoluées, qui marquent le début de l'histoire à Sumer, le résultat d'une autre combinaison qui a mis des centaines de millénaires pour se réaliser. Lévi-Strauss (1968), confirmant les propos de Kramer, a montré que ce qui distingue les sociétés évoluées de celles qui sont primitives est la mise en œuvre d'une dynamique de progrès, non pas conçu de manière linéaire mais relativement à une suite de sauts discontinus qui s'y produisent.

Il serait cependant erroné de croire que les peuples primitifs seraient les survivants d'une enfance de l'humanité, ayant dépassé le stade de l'« animal » mais n'étant pas encore parvenu à celui de l'« homme ». C'est une illusion dont a été victime Montaigne lorsqu'il prêta aux indigènes d'Amérique l'ignorance et l'innocence des enfants en leur promettant une évolution comparable à celle de la société dans laquelle il vivait.

Franz Boas (1888), cité par Nicolas Journet (2002), pense qu'aucune culture n'est plus développée qu'une autre, chacune d'entre elles étant une synthèse originale constituant un tout, dotée d'un style, qui s'exprime à travers le langage, les croyances, les coutumes, l'art, etc. Lévi-Strauss (1952) exprime le même point de vue contre l'évolutionnisme que Boas lorsqu'il dit que tous les peuples sont adultes et qu'il est vain de se référer à la théorie de l'évolution biologique nous permettant seulement d'affirmer que l'Homo Sapiens descend de l'Homo Erectus, pour les positionner culturellement aux différents stades d'un même processus évolutif.

1.1.1 - Les sociétés primitives

Les sociétés primitives forment des groupes clos dans lesquels tout événement passé ou présent s'explique toujours par référence à un mythe d'origine et non par rapport à une évolution historique. Ne pratiquant pas une écriture permettant la narration des événements qui se déroulent dans le temps, chacun de ceux-ci est aussitôt intégré au mythe fondateur de l'harmonie sociale et son originalité est niée. Pour lutter contre le désordre, elles s'efforcent, de façon consciente ou inconsciente, d'éviter que n'apparaissent entre leurs membres des clivages susceptibles d'exprimer des formes de hiérarchies sociales verticales et pouvant se traduire par une volonté de changement de certains d'entre eux selon leur appartenance à un groupe particulier. Pour Lévi-Strauss (1969), « La société essaie de se

perpétuer comme une horloge où tous les rouages participent harmonieusement à la même activité ». Ne produisant que très peu d'entropie, elles se maintiennent dans leur état initial et rien ne peut survenir de radicalement nouveau qui soit susceptible de les transformer. C'est la raison pour laquelle Lévi-Strauss (1961) les a appelées des « sociétés sans histoire » car elles n'ont pas d'histoire au sens propre de ce terme mais aussi, n'ayant pas non plus d'écriture, elles n'ont pas d'historiens pour décrire les rares bouleversements qu'elles pourraient connaître.

Les sociétés primitives se répartissent en deux catégories :

- celles qui sont égalitaires, caractérisées par le fait qu'elles sont nomades et qu'elles répartissent égalitairement entre tous leurs membres les moyens de survivre prélevés sur la nature. Elles sont toujours prédatrices de leur environnement. Sans perturbation venant de l'extérieur et sans possibilité d'accumuler du fait de leur nomadisme, elles peuvent subsister des dizaines de milliers d'années comme les chercheurs préhistoriens l'ont confirmé depuis longtemps,
- celles qui sont inégalitaires, caractérisées par le fait qu'elles vivent partiellement ou totalement sédentairement sur la production individuelle de leurs membres permettant ainsi la mise en œuvre d'un mécanisme d'accumulation, aussi rudimentaire et frustre soit-il, qui est à l'origine d'inégalités sociales et, donc, d'instabilités. Sans être véritablement évoluées, ces sociétés inégalitaires ne sont plus tout-à-fait des sociétés primitives. Par rapport aux sociétés évoluées, il leur manque la transformation complète de leur système de valeurs qui émergera au Néolithique.

1.1.2 - Les sociétés évoluées

Les sociétés évoluées sont fondées sur d'autres caractéristiques que celles que nous venons d'évoquer. Utilisant pour leur fonctionnement le potentiel de progrès relatif aux différentes formes de hiérarchie sociale verticale que l'avènement de l'écriture a permis de constituer, les sociétés évoluées sont toutes issues de la transformation, au cours de la période s'étalant de 20 000 ans avant J. C. jusqu'au milieu du Néolithique, de tribus nomades primitives égalitaires en tribus inégalitaires.

Pour limiter les famines qui apparaissaient de manière endémique, il fallut à ces dernières constituer des stocks qui nécessitèrent l'élaboration de techniques de mesure et de contrôle à tel point que l'activité de « compter », qui est universelle et aussi vieille que

l'humanité[21], donna naissance, environ 9 000 ans avant J. C., à la comptabilité qui, dans son aspect technique, n'en est qu'une forme particulière.

Richard V. Mattessich (1988)[22], en interprétant les résultats des travaux archéologiques de Schmandt-Besserat (1983), a démontré que, déjà 9 000 ans avant J. C., il existait un système comptable qui était une manière symbolique de représenter la réalité physique et sociale (Sitographie n° 3).

Par ailleurs, plusieurs historiens de la comptabilité (Baxter, 1962 ; Littleton, 1933, 1961 ; Littleton et Yamey, 1956), ont montré très clairement que l'origine des enregistrements de mouvements de biens dans des documents comptables spécifiques se confondait avec les premières formes de la vie économique et sociale. Ceci est d'autant plus vrai à partir du troisième millénaire avant Jésus Christ où de nombreux documents gravés et écrits attestent de la vie comptable et économique des Sumériens, des Babyloniens, des Egyptiens, des Grecs, des Romains, etc. Il apparaît ainsi un consensus remarquable entre les chercheurs sur la pratique de la comptabilité plusieurs millénaires avant J. C.

Ces affirmations d'auteurs comptant, à des époques différentes, parmi les plus influents en comptabilité dans le monde nous ont incités à mobiliser les découvertes successives des archéologues depuis deux siècles pour montrer, en comparant les caractéristiques des tribus égalitaires avec celles des tribus inégalitaires, que le système comptable élaboré au cours du Néolithique par ces dernières, devenues ensuite des cités puis des Etats, présente toutes les caractéristiques conceptuelles de ce qui a été utilisé ultérieurement jusqu'à aujourd'hui sans pour autant bloquer l'évolution des pratiques comptables. Il s'agit bien d'une évolution des pratiques et non d'une modification des concepts qui les sous-tendent.

[21] Pour Eves Howard (1990), il existe des preuves archéologiques que les humains savaient déjà compter il y a 50 000 ans. Le premier objet reconnu attestant, de manière certaine, de compétences calculatoires est l'os d'Ishango datant de 20 000 ans avant J. C. Il présenterait la première preuve de la connaissance de nombres et de la multiplication (Sitographies 4 et 5).

[22] Il s'agit d'un article qui a reçu le « prix du meilleur article » lors du Congrès de l'Association canadienne des professeurs de comptabilité en 1988 et a été réimprimé en 1991 par l'Academy of Accounting Historians dans un ouvrage intitulé Collected Papers In Honor of Dean Emeritus Paul Garner.

1.2 - Sociétés primitives égalitaires et sociétés primitives inégalitaires

Les caractéristiques essentielles de ces deux types de sociétés primitives concernent le mode de vie qui s'appuie sur les triptyques « prédation de la nature / nomadisme / non accumulation de richesses » lorsqu'elles sont égalitaires et « production individuelle / sédentarisme / accumulation de richesses » lorsqu'elles sont inégalitaires.

1.2.1 - La prédation dans les sociétés primitives égalitaires

Toutes les découvertes archéologiques concordent pour étayer l'hypothèse selon laquelle jusqu'à la fin du Paléolithique[23] les hommes ont survécu en pratiquant la chasse ou le charognage[24], mais aussi la cueillette de plantes ou de fruits sauvages et, parfois, la pêche qui sont autant de modes de prélèvements directs sur la nature, c'est-à-dire en ayant un comportement de prédateurs sur celle-ci. Ils vivaient comme des nomades parce que les troupeaux chassés qui fournissaient la subsistance principale se déplaçaient tandis que les ressources du terroir d'une région étaient rapidement épuisées. Afin de se protéger des intempéries et des prédateurs, ils se constituaient en tribus à très faible densité de population, établissant des campements temporaires non pérennes[25] en fonction des saisons et de leurs zones de chasse. Ils s'organisaient le plus souvent dans des grottes autour de foyers où était entretenu le feu[26].

Jusqu'à il y a 20 000 ans environ avant J. C., ces tribus furent toutes égalitaires en ce sens qu'elles procédaient à une redistribution immédiate des aliments disponibles réunis collectivement après chaque prédation et consommés en un jour ou deux[27] sans constitution de réserves suffisantes pour pouvoir être stockées. Il s'agissait donc d'une égalité économique.

---

[23] Le Paléolithique est la période qui s'étend de 5 millions d'années à 10 000 ans avant Jésus-Christ, lorsque, à la fin de la dernière grande glaciation, commence le Néolithique.

[24] Le charognage est une pratique préhistorique qui consiste à récupérer de la viande sur des animaux morts. Ce terme se distingue de la chasse, parce que les animaux ne sont pas tués par ceux qui les récupèrent. Ils sont morts naturellement ou ont été tués par d'autres.

[25] Il y a toutefois des exceptions : comme les Haida de la Colombie-Britannique qui ont pu se sédentariser dans une région suffisamment riche.

[26] Des restes de silex brûlés, d'outils en basalte et calcaire, de fragments de carapaces de crabes et d'arêtes de poissons, des restes de graines, de fruits, de céréales et de bois, trouvés à Gesher Benot Ya-agov, au campement préhistorique de plein air sur les rives d'un ancien lac (Childe, 1929) et datant au moins de 800 000 ans, indiquent cette organisation dans des grottes autour de foyers où était entretenu le feu.

[27] Tel est encore le cas au 20ème siècle dans certaines tribus amazoniennes ou australiennes.

En reprenant le sens que les économistes classiques ont donné au mot « richesses » pour désigner les produits du travail tels que les produits de l'agriculture, mais aussi ceux de la pêche et de l'élevage alors que la constitution d'une richesse économique[28] ne peut apparaître qu'avec la pratique du stockage alimentaire, ces sociétés primitives ne pouvaient pas connaître cette richesse qui, de toute façon, aurait été indésirable puisque le stockage de biens aurait entravé leur principale force sociale qui était la mobilité. Pour cela, elles limitaient volontairement leur production, ce qui a fait croire pendant longtemps que les tribus primitives égalitaires étaient des sociétés de disette, les hommes parvenant tout juste à assurer leur subsistance. Mais Marshall Sahlins (1972) a montré que cette hypothèse était inexacte dans la mesure où ces tribus ne cherchaient pas à prélever sur la nature plus que ce dont elles avaient besoin pour survivre et que, de surcroit, elles généraient un peu de surplus qui était utilisé sous forme d'offrandes aux divinités ou pour des transactions avec d'autres tribus Leur système économique reposait sur le partage de la proie, ce qui renforçait la cohésion du groupe, les stratégies de chasse permettant par ailleurs de développer la coopération et la division du travail.

Bien que les toutes premières relations qui se soient nouées entre les hommes de façon quasi exclusive aient été des liens de dépendance personnelle parentale, cette nécessité d'une coopération solidaire à l'effort productif associée à l'égalité économique ne garantissait pas l'absence de conflits interpersonnels. La tribu n'avait pas de chef ayant une autorité réelle sur elle[29]. Tout s'y traitait par palabre et les anciens n'avaient qu'une autorité rituelle. Ces caractéristiques ont structuré une forme de tribu de nature communiste au sens que donne Bronisław Malinowski (1968) à cette expression, c'est-à-dire d'une société sans hiérarchie sociale ne connaissant pas la propriété privée. Si un groupe dans la tribu n'était pas d'accord avec les autres, il partait créer une nouvelle tribu dans un autre endroit.

Ne dégageant pas de surplus de leur prédation, elles étaient dans l'impossibilité d'entretenir des dirigeants, des administratifs, des artisans ou des guerriers pour les défendre. Ainsi, l'absence d'impôts et de taxes n'était pas due à des contraintes économiques mais à leur mode d'organisation sociale. Par ailleurs, pour des raisons de survie, les mères nomades maintenaient un contact quasi permanent avec leurs bébés rendant la période d'allaitement qui était ainsi plus longue, ce qui limitait leur capacité à enfanter de nouveau.

[28] La richesse économique est considérée sous l'angle de sa valeur d'usage, c'est-à-dire formée de biens utiles à la consommation reproductive.

[29] Leur organisation sociale était de type « horizontal » et non hiérarchique verticale comme ce sera le cas plus tard au cours du Néolithique.

1.2.2 - La production dans les tribus primitives inégalitaires

Au cours des 10 000 années précédant le Néolithique, entre – 20 000 et – 10 000 avant J. C., les tribus sont passées progressivement du mode égalitaire nomade de redistribution des produits au mode inégalitaire caractérisé par la sédentarisation progressive des populations. Celles-ci mirent en œuvre une stratégie d'exploitation directe de l'environnement de plus en plus individualisée, fondée sur le développement de l'agriculture puis sur celui, deux mille ans plus tard, de l'élevage.

Selon la « théorie des oasis »[30] de l'archéologue australien Vere Gordon Childe (1928), des transformations environnementales induites par le radoucissement climatique consécutif à la fin de la Dernière Glaciation, entre 15 000 et 12 000 ans avant J. C., ont favorisé la croissance des plantes. Des groupes de chasseurs-cueilleurs purent alors assurer leur subsistance sans avoir besoin de se déplacer grâce aux abondantes céréales sauvages disponibles sur place. Comme le montrent les premières traces découvertes par l'archéologue britannique Dorothy Garrod en 1928 et par le botaniste Jack Rodney Harlan en 1967, il se développa alors une sédentarisation au moins temporaire associée à une agriculture vivrière de subsistance, notamment au Natoufien[31] mais aussi dans la région contigüe du « Croissant fertile »[32] (Kent V. Flannery, 1965).

De plus, selon les théories d'Ester Boserup (1965) et de Flannery (1969), cette sédentarisation a séparé les bébés de leur mère ce qui a favorisé un sevrage plus précoce et donc un renouveau rapide de la fertilité maternelle pour de nouvelles grossesses pouvant aller jusqu'au nombre de huit. La natalité en augmentant a entraîné une surmortalité infantile[33] car il n'y avait pas encore assez de nourriture pour tous comme le montrent des

---

[30] La « théorie des oasis », aussi appelée « théorie de la proximité », avait déjà été avancée par plusieurs auteurs avant Childe (Gary A. Wright, 1971).

[31] Le Natoufien est le nom donné à une culture du Proche-Orient attestée entre 12 000 et 8 000 avant Jésus-Christ et caractérisée par les premières expériences de sédentarisation. On trouve les premières traces de village à Aïn Mallaha ou Eynane (Israël) où une vingtaine de « maisons » est datée de 10 000 ans avant J. C., ses habitants ne vivant encore que de chasse, de pêche et de cueillette. Le site éponyme est Ouadi en Natouf en Cisjordanie.

[32] Le « Croissant fertile » correspond à la région qui s'étend depuis la Turquie du sud-est jusqu'au nord de l'Irak et le long de la Méditerranée, c'est à dire vers la Syrie, le Liban, Israël et la Jordanie. Il est traversé par trois fleuves : le Nil en Egypte et le Tigre et l'Euphrate qui draine une large vallée baptisée par le géographe grec Polybe « Mésopotamie » qui signifie « le pays d'entre les fleuves ».

[33] En étudiant des dizaines de cimetières datant de 600 à 800 ans après l'avènement du Néolithique, Jean-Pierre Bocquet-Appel (2005), d'une part, et Jean-Pierre Bocquet-Appel et Stephan Naji (2007), d'autre part, ont montré que la proportion de squelettes d'enfants et d'adolescents en bas âge atteint 30% du total, soit 10% de plus que pour la période précédente. Cette augmentation se retrouve dans différentes régions du monde.

traces de cueillette intensive de céréales datant de 23 000 ans avant J. C. qui ont été retrouvées dans l'actuel Israël (Julio Mercader, 2009).

Cette pression démographique a conduit les groupes humains à chercher à mettre en place les moyens d'une plus grande sécurité alimentaire en produisant une partie des ressources naturelles nécessaires à leur alimentation. Ce nouveau mode de vie a entraîné deux effets principaux sur leur comportement.

- Sans véritablement encore domestiquer des espèces végétales, ils ont commencé à en prendre soin pour en tirer pleinement parti et développer une agriculture[34] vivrière de subsistance. Par exemple, ils récoltèrent à l'état sauvage des formes de blé rustiques et peu nutritives comme l'épeautre[35] qu'ils croisèrent régulièrement pour les améliorer et permettre l'émergence plus tard de la production agricole dans le Croissant fertile. Bien que très rudimentaire, cette première forme d'agriculture impliquait, selon Marshall Sahlins (1972), un surcroît de travail alors que la quantité récoltée restait dépendante des conditions climatiques, d'où la continuation des pratiques de chasse, pêche et cueillette pour palier d'éventuels manques de nourriture liés à de mauvaises récoltes mais aussi pour varier les goûts d'un régime alimentaire peut-être trop homogène. Le principe de ce mode de vie, tel que l'a décrit Lévi-Strauss (1955) en étudiant le comportement au milieu du 20ème siècle des Indiens Nambikwara situés dans le centre ouest du Brésil, se réglait sur l'alternance de la saison pluvieuse et de la saison sèche. Au cours de la première, quelques bandes se réunissaient au sein de villages provisoires où les hommes pratiquaient une activité de jardinier ou de chasseur/pêcheur alors que durant la deuxième ils se divisaient en bandes nomades de quelques familles vivant exclusivement de la chasse et de la cueillette. Les hommes et les femmes formaient des couples qui constituaient avec leurs enfants une famille dont ils assuraient la subsistance quotidienne et qui était l'unité économique et psychologique fondamentale dont dépendait leur survie.
- Ils associèrent ensuite au besoin de s'alimenter au jour le jour, la possibilité de constituer des réserves de céréales sur une période plus longue telle que l'année à travers des stocks qui leur permettaient de pratiquer une redistribution différée

[34] Il semble, en fait, que les origines de l'agriculture soient multiples et échelonnées dans le temps. Les indices les plus anciens d'utilisation de céréales dateraient d'environ 100 000 ans en Afrique dans une grotte du Niassa, au nord-ouest du Mozambique.

[35] Selon les commentaires de Jean Margueron (directeur depuis 1980 de la mission étudiant le site archéologique de Mari, importante cité mésopotamienne dès le IIIe millénaire av. J.-C.) dans les Annales de recherches interdisciplinaires.

des aliments disponibles. Devant la réussite de cette stratégie de subsistance, ils se tournèrent, au début du Néolithique, vers une intensification de l'agriculture et, environ 2 000 ans plus tard, vers la domestication/élevage de certains animaux. La croissance démographique, qui a conduit à l'adoption de cette nouvelle manière de se nourrir sur une production agricole locale et non plus par prédation itinérante, a alors intensifié la sédentarisation, laquelle a augmenté encore la fécondité selon un processus qui s'est auto-entretenu.

Ainsi, en quelques 10 000 ans, jusqu'au début du Néolithique, les tribus inégalitaires vont faire passer l'homme du statut de prédateur nomade non accumulateur à celui de producteur sédentaire accumulateur commençant à faire des réserves de produits agricoles servant à limiter le risque de pénurie alimentaire et intervenant dans les cycles naturels de la biomasse par la reproduction et la sélection des espèces.

Pour cela, ils étalèrent sur une même période la consommation de la nourriture et la conservation des graines comme fond de production de la période suivante, ce qui leur permit de modifier à leur avantage les mécanismes de reproduction de celles-ci. Childe (1961) résume cette pratique en disant que « les hommes devaient s'associer à la nature et non plus en être les parasites ».

Pour Alain Testart (1982), ethnologue français, ce ne sont pas les contraintes environnementales et démographiques qui ont permis cette transition mais une opposition radicale entre tribus pratiquant ou non le stockage à grande échelle des aliments.

Les sociétés inégalitaires étaient des agrégats sociaux en cours de formation, non pas encore des sociétés proprement dites, mais seulement des groupes en voie de devenir, destinés à aller jusqu'au bout de leur développement par la réalisation de leur nature sociale.

1.2.3 - Conséquences culturelles du mode de vie sédentaire

La volonté de ne pas détruire instantanément par l'usage la nourriture dont dépendait la survie des membres des différents clans pour en stocker une partie développa de nouvelles pratiques sociales favorisant un comportement relativement individualiste et propriétarial, notamment de la terre dont la culture était nécessaire à la survie de la famille. Ce nouveau comportement se traduisit par la possibilité d'une accumulation différentielle de richesses à partir des stocks de biens constitués par des systèmes familiaux produisant pour eux-mêmes et non plus dans le but d'une répartition collective comme le faisaient les tribus égalitaires.

Des inégalités socio-économiques apparurent et se développèrent dès que certaines familles commencèrent à accumuler des richesses en épargnant et dont elles étaient les propriétaires par rapport aux autres familles qui avaient préféré la consommation improductive à l'épargne.

L'étude faite par Malinowski (1968)[36] sur la pêche en canoë[37] dans la communauté primitive mélanésienne de l'archipel des îles Trobriand situé au nord-est de la Nouvelle-Guinée montre bien ce changement de comportement entre les membres des sociétés égalitaires et les autres.

Le propriétaire du canoë a pour premier devoir de construire à ses frais[38] une embarcation neuve lorsque la vieille était devenue hors d'usage. Son droit de propriété est ainsi défini par la manière dont le groupe d'hommes qui a fabriqué le canoë et qui jouit de sa possession l'emploie et le considère. Ensemble, il forme l'équipage tout en étant généralement membres d'un même groupe social reposant sur la parenté et liés par des obligations réciproques[39] entre eux et envers la communauté. Chacun se voit assigner sa situation et sa tâche dans l'usage du canoë dont la place est imposée dans la flottille lors des pêches en commun. La pêche en canoë est donc un système précis de division du travail et un système rigide d'obligations réciproques qui implique la recherche de l'intérêt personnel, de privilèges et de bénéfices en même temps que le sentiment du devoir et la reconnaissance de la nécessité de la coopération.

Dans ce système culturel, la propriété n'est cependant pas encore entièrement reliée à un individu puisqu'elle apparaît comme l'ensemble des devoirs, des privilèges et des réciprocités qui lient les membres de l'équipage les uns aux autres et au canoë, le principal intéressé étant cependant celui reconnu comme étant le propriétaire.

---

[36] Le caractère universel de l'institution chez Malinowski (1970) est une activité sociale qui légitime les règles juridiques sur le système de propriété et les obligations réciproques, mais aussi sur les privilèges honorifiques des chefs, etc.

[37] Voir l'Annexe 1, sur la pêche en canoë chez Malinowski (1968).

[38] La Grèce antique mettait en pratique ce système sous le nom de « liturgie » qui désigne un service public mis en place par la cité et que les plus riches (citoyens ou métèques), avec plus ou moins de bonne volonté, devaient financer et gérer avec leur fortune personnelle. Elle trouve sa légitimité dans l'idée que « la richesse personnelle n'est possédée que par délégation de la cité » (Michel Austin, Pierre Vidal-Naquet, 2007). Elle tombera en désuétude environ 350 ans avant J. C. face au développement de l'« évergétisme » qui consiste pour les notables, par obligation morale, à faire profiter la collectivité de leurs richesses en finançant ponctuellement des édifices d'utilité publique. Par contre, « du pain et des jeux » formaient l'évergétisme du quotidien.

[39] Voir l'Annexe 2, sur la Kula chez Malinowski (1922).

Il apparaît ainsi chez les Trobriandais des riches et des pauvres, certains possédant des objets tels que les canoës tandis que d'autres n'en ont aucun. Cependant, tous les Trobriandais ont, comme dans toutes les sociétés primitives inégalitaires, leurs champs pour cultiver les moyens de leur subsistance sans pour autant que la forme de cette propriété soit comparable à la nôtre, comme le montre bien à quoi correspond la possession du canoë. Ce qui n'existe pas, c'est la figure du grand propriétaire foncier, pas plus que n'existe celle du cultivateur sans terre et cela vaut autant pour la Mélanésie que pour l'Afrique ou l'Amérique latine. Comme pour le canoë, il n'y a pas de propriété de la terre en tant que telle, pas de propriété du sol ou, pourrait-on dire, de fonds de terre tel que nous le concevons en Occident depuis le droit romain. La propriété sur la terre n'apparaît que si une certaine quantité de travail y a été investie pour la défricher, l'aménager, l'exploiter, l'amender. Elle n'est en fait propriété que par un résultat de travail mais, ce résultat étant attaché à une parcelle de terre, c'est aussi une propriété de la terre. Ce n'est pas seulement un simple droit d'usufruit mais c'est une vraie propriété aliénable qui, en aucune façon, n'est jamais considérée comme étant exclusivement collective.

La caractéristique distinctive de cette forme de propriété par rapport à celles qui se développeront ensuite est que les terres vacantes en friches ou abandonnées par leurs anciens exploitants ne sont pas susceptibles d'appropriation. Le lignage, le village ou le roi, quand il y en a un, gère ces terres hors propriété et ne peut en être considéré comme propriétaire. Il ne peut pas les exploiter, ni les louer, ni les vendre. Cette gestion ou ce contrôle est de nature politique ou administrative. Lorsqu'un nouveau venu ou une famille qui s'accroît a besoin de terre, ces autorités leur attribuent certaines parcelles en fonction de leurs besoins. Elles procèdent à ces distributions et ne font ces concessions qu'à titre toujours temporaire et sous réserve que les parcelles soient effectivement cultivées. Le principe est que tout membre de la communauté a droit à une parcelle de terre et peut faire valoir ce droit auprès de la communauté. Comme la propriété est acquise par le travail investi dans une parcelle et perdue par la non-exploitation de celle-ci, il ne peut y avoir de location possible de longue durée de la terre[40] car le propriétaire se retrouvera au bout de quelques années dépouillé de son titre de propriété au profit de celui qui l'exploite (Testart, 2005).

[40] En Europe, la forme de la propriété foncière diffère puisqu'elle porte sur le fonds de terre, indépendamment de celui qui la met en valeur mais aussi du fait de savoir si elle n'a jamais été travaillée. Cette forme de propriété donne tout son sens à la location de terre qui est la condition de la rente foncière et d'une structure sociale comprenant les propriétaires des moyens de production et ceux qui ne le sont pas. Ni ce type de propriété, ni cette structuration sociale n'existent chez les Trobriandais, les Indiens de Californie et, d'une manière générale, les tribus primitives inégalitaires.

1.2.4 - Généralisation du mode de vie inégalitaire

Le mode de vie inégalitaire qui se met progressivement en place va inciter les hommes des tribus concernées à quitter leurs abris temporaires pour bâtir les premiers villages au bord des lacs et des rivières en tentant de transformer la nature pour mieux en contrôler les ressources et améliorer leur sécurité par le stockage. Leur production agricole permettant de nourrir une population beaucoup plus importante que ne le faisaient les tribus égalitaires de chasseurs cueilleurs, va accélérer leur développement et il en résultera de violents conflits entre les deux modes de vie.

Les sociétés égalitaires, en continuant à être des nomades sans constituer des réserves de nourriture pour pallier les insuffisances lors des périodes de disette qui revenaient de manière cyclique à des moments différents selon les régions, se heurteront aux autres qui les considèreront comme des parasites et qui les chasseront de leurs territoires en refusant de les aider quand elles venaient à manquer de nourriture. Elles disparaîtront alors rapidement ou bien seront refoulées sur des terres ingrates qui rendront difficile leur survie par insuffisance de nourriture disponible[41].

Au-delà de ces conflits provenant de modes de vie différents, la sédentarisation plus ou moins longue au cours de l'année des tribus inégalitaires va favoriser en interne des comportements fondés sur une volonté d'appropriation par certains de ce que possédaient les autres. Ce qui est vrai en interne l'est aussi lors des rencontres inter-tribus qui débouchent en général sur une multiplication de nouveaux conflits principalement générés, là aussi, par cette volonté d'appropriation.

Pour limiter et, si possible, éviter de se déclarer la guerre au risque d'aboutir à leur destruction, les tribus ont mis en place des mécanismes fondés sur la codification des liens sociaux entre leurs membres.

Parmi ces mécanismes de régulation de la vie sociale, deux jouèrent un rôle particulièrement important en organisant les relations intra et intertribales. Les premiers sont fondés sur des pratiques disciplinaires de contrôle réalisées au moyen du comptage des objets. Les seconds témoignent d'une volonté de structuration d'un réseau d'échanges sous forme d'obligations réciproques impératives pour ceux qui y participaient à travers la Kula et le potlatch qui furent étudiés respectivement par Malinowski et par Franz Boas, leurs études étant reprises et synthétisées par Marcel Mauss dans sa théorie du don / contre don.

[41] La colonisation et l'industrialisation ont poursuivi ensuite ce processus. Aujourd'hui, certains peuples en Arctique et dans les forêts tropicales humides où d'autres formes de subsistance sont impossibles, vivent encore selon le mode égalitaire des chasseurs-cueilleurs. Il s'agit des tribus amérindiennes, des bochimans du Kalahari, des pygmées des forêts africaines, des aborigènes australiens, des papous de Nouvelle-Guinée, etc.

1.3 - Le comptage de la richesse créée

Dès que les notions de richesse, d'accumulation et de propriété ont commencé à se développer dans les tribus inégalitaires, un peu avant le Néolithique, les hommes ont mis au point avec le comptage un mécanisme de contrôle de ce qui était possédé et échangé. L'activité de comptage, qui était utilisée pour identifier des grandeurs depuis les temps les plus reculés de manière universelle et transcendantale, fut soumise à un pouvoir disciplinaire devant permettre de normaliser les pratiques concernant la création de richesses et leur appropriation, mais aussi à un pouvoir de contrôle permettant de vérifier que ces pratiques n'étaient pas déviantes.

1.3.1 - Structuration de la société par le « nombre »

1.3.1.1 - Universalité du comptage

Afin de protéger au mieux la tribu des autres prédateurs humains et animaux, la nécessité de compter le nombre de personnes la composant et, de proche en proche, le nombre d'ennemis ou d'animaux qu'ils tuaient, etc., s'est fait sentir très tôt dans le temps. Dès les âges préhistoriques et bien avant la création du premier système numérique sexagésimal[42] par les Sumériens 3 500 ans avant J. C., les hommes ont imaginé le dénombrement par unité, sans pour autant inventé la notion de « nombre ».

Pour cela, ils mettaient en correspondance bijective des éléments de l'ensemble à compter avec des signes plus faciles à manipuler qu'ils portaient sur des objets[43]. La méthode consistait à déterminer combien d'objets il y avait dans l'ensemble des éléments réels à compter en associant chacun des objets à compter à un signe réalisé sur un support quelconque. Ils savaient qu'il manquait des objets réels ou qu'il y en avait en trop dans l'ensemble réel de départ si, dans la correspondance qu'ils faisaient avec les signes, ceux-ci étaient respectivement moins ou plus nombreux. C'est cette perception empirique née des nécessités de l'expérience quotidienne portant sur des collections d'objets et non sur des

[42] Un système sexagésimal, à base 60, était utilisé pour la numération babylonienne ainsi que par les Indiens et les Arabes en trigonométrie. Il sert actuellement dans la mesure du temps et des angles.

[43] Par exemple, un animal sera représenté par une entaille sur une branche, un os ou des bois de rennes. Dans d'autres civilisations, comme chez les Incas, à chaque objet à dénombrer était associé un nœud sur une corde. En évoluant, le système finit par aboutir aux « quipus » qui signifient à la fois « nœud » et « compte » (sitographie 6).

idées qui est à l'origine de cette forme de dénombrement concret pratiqué par nos ancêtres[44].

Parfois, comme le montrèrent plus tard les chiffres romains, ce furent des parties du corps prises dans un ordre déterminé : petit doigt, annulaire, médius, index, pouce, poignet, avant-bras, coude, épaule[45], qui servirent d'ensemble de signes. Il semblerait d'ailleurs que ce soit l'utilisation des doigts de la main qui donna l'idée de la notion de nombre en constatant que deux fruits, deux personnes, deux animaux, etc., ont quelque chose de commun qui est le chiffre « deux ». Ainsi, les premiers chiffres « inventés » ont probablement été un et deux[46].

Au départ, les noms par lesquels les chiffres étaient exprimés différaient suivant la nature des objets dénombrés. Par exemple, si « cinq » ne se traduisait pas par le même mot selon qu'il s'agissait de dénombrer de manière concrète des hommes, des arbres ou des poissons, il conduisait pourtant toujours au même endroit du corps qui est la main.

Mais progressivement au cours des siècles, la perception empirique permit d'extraire de l'expérience concrète des caractéristiques différentes de celles des objets dénombrés. Elles aboutiront à l'identification de la notion de nombre en tant qu'idée abstraite[47]. Autrement dit, le « cinq » par exemple, représenté par les doigts de la main, existait déjà en tant qu'idée abstraite inconsciente représentative de collections spécifiques de cinq objets. Elle permit plus tard l'adoption du « nombre abstrait cinq » représentatif d'une même quantité d'objets quelle que soit la nature de ceux-ci.

Tous les peuples ont ainsi pratiqué une forme de comptage, indépendamment de leur position culturelle dans le processus évolutif et comme nous avons supposé qu'ils étaient tous adultes, nous pouvons déduire que les principes du comptage sont universels, a-historiques et transcendants par rapport aux individus qui comptent, ce qui n'exclut pas pour autant la liberté de faire évoluer les pratiques sous-tendues par ceux-ci.

---

[44] Le berger inculte saisit d'un seul regard que son troupeau est ou n'est pas au complet. Rodolphe Töpffer (sitographie 7), raconte que pour payer plusieurs déjeuners pris chez une paysanne avec sa femme et ses pensionnaires au cours d'une de ses excursions, empile des pièces de monnaie jusqu'à ce qu'elle lui dise : « Assez » ! ».

[45] La forme des chiffres romains évoque clairement l'époque où l'on comptait sur ses doigts (le chiffre V suggère la main ouverte et X les deux mains croisées).

[46] Certaines peuplades primitives limitent encore de nos jours leur vocabulaire numérique à ces trois mots : « un, deux, plusieurs ».

[47] L'abstraction opératoire se révèle déjà dans les procédés les plus naïfs. Brunschvicg cite le cas d'une vieille Andalouse qui, lorsqu'on lui demandait son âge, répondait « quatre douros et quatre réaux, Monsieur ! », soit quatre-vingt-quatre ans : « Pour s'apercevoir que le compte des années était le même que le compte des réaux et pour faire servir à ses fins le système monétaire du peuple espagnol, il faut qu'elle ait dissocié la relation de nombre et l'image de la monnaie. » (Brunschvicg, 1972).

Les objets à compter n'étant pas de même nature physique, leur hétérogénéité a imposé très vite que l'on utilise une unité de mesure intermédiaire telle que les cailloux en Mésopotamie[48]. Ces objets étaient plus pratiques pour le comptage et pour tenir l'inventaire des récoltes que les encoches ou les nœuds. Au moyen d'un récipient, il était relativement aisé de compter les mouvements d'entrées et de sorties des exploitations et il en était de même pour les animaux dont l'élevage venait de commencer.

Par exemple, un caillou déterminé représentait un animal précis. Tous les animaux dans un même pâturage étaient associés à des cailloux que l'on mettait dans un récipient. A l'époque des naissances, au printemps, on ajoutait dans ce récipient un nombre de cailloux correspondant à celui des nouveaux animaux. Par contre, chaque fois que l'on abattait un animal, on retirait un caillou. De plus, dès qu'un animal changeait de troupeau ou de pâturage, on déplaçait un caillou d'un récipient pour le mettre dans un autre, avec ceux correspondant à son nouveau statut.

Sans connaître la notion de nombre, les cailloux correspondaient à un comptage concret qui permettait de contrôler la quantité des objets concernés. Ils étaient aussi plus faciles à transporter pour réaliser les tractations de troc qui commençaient à se multiplier.

Comme on ne trouvait pas toujours le caillou qu'il fallait pour représenter l'objet souhaité, l'idée vint progressivement de fabriquer des jetons d'argile[49] ou « calculi[50] » dont le façonnage selon les besoins de tailles et de formes de leurs utilisateurs permettait d'établir une correspondance plus fidèle avec les objets à représenter.

Les témoignages d'archéologues dont nous disposons montrent que ces jetons ne représentaient pas des nombres mais bien des images d'animaux ou d'objets sur lesquels des pictogrammes[51] étaient dessinés.

C'est ainsi que Schmandt-Besserat (1983), dans les travaux qu'elle entreprit à partir de 1969 en analysant dans les musées du monde entier les collections d'objets ouvrés en argile, découvrit que des jetons étaient utilisés depuis environ 10 000 ans avant J. C.

---

[48] Dans d'autres régions du monde, d'autres objets tels que des morceaux de porc, des dents de baleine, du cacao ou de certains types de coquillages, etc. ont été utilisés comme unité de compte mais l'or a sans doute été l'unité la plus largement utilisée à travers l'histoire.

[49] On situe l'invention de la poterie entre 10 et 14 000 ans avant J. C. en Chine.

[50] En latin, « caillou » se dit « calculus », mot qui a donné naissance celui de « calculi » et, en Français, de « calcul », les cailloux étant régulièrement utilisés dans l'apprentissage du calcul.

[51] Les pictogrammes sont des dessins plus ou moins réalistes d'animaux sauvages tels que le loup ou le renard, ou encore d'objets représentatifs d'une technique déjà développée comme le marteau. Ils ne sont pas fondés sur le phonétisme pur car ils ne transcrivent pas les sons de la langue. Il était admis parmi les chercheurs que ces pictogrammes venaient de Chine et d'Amérique Centrale.

Avec ce système de comptage, une limite était vite atteinte. Si la collection d'objets à dénombrer était trop importante, le nombre d'équivalents de jetons ou de cailloux devenait à son tour ingérable. Outre les risques d'erreurs de « comptage », l'encombrement qui s'ensuivait devenait vite un gros handicap. Certains eurent alors l'idée de créer de nouvelles « unités » de comptage. Par exemple, chaque fois que 10 petits cailloux étaient utilisés, on les remplaçait par un caillou plus gros ou d'une couleur ou d'une forme différente et ainsi de suite avec les groupes de cailloux ainsi constitués… Ainsi pour « noter » 982, il n'était plus nécessaire d'utiliser 982 petits cailloux, 9 gros, 8 moyens et 2 petits suffisaient. Le progrès ainsi réalisé fut considérable puisque dans ces conditions, il suffisait d'utiliser seulement 19 objets pour en dénombrer 982. Selon Schmandt-Besserat, l'utilisation de ces nouvelles unités de comptage commença environ 9000 ans avant J. C.

De ces pratiques, nous pouvons conclure que l'action de compter est présente chez tous les peuples comme expression d'une structure mentale inconsciente et universelle.

1.3.1.2 – Nombre comptable et structuration des tribus primitives

La bijection associant chacun des objets à compter à un signe réalisé sur un support déterminait en même temps un système de mesure entre ces objets et le résultat du comptage. A ce titre, il pouvait servir à lutter contre la possibilité de manipulation de ce qui était compté et constituait en même temps une règle pouvant comporter une sentence d'exclusion de ceux qui ne la respectait pas.

Ainsi, lentement au cours du temps, il est apparu d'autres utilités au comptage que l'identification d'une grandeur. En rendant obligatoire l'obéissance à cette règle, le comptage participa efficacement à la structuration d'usages sociaux disciplinaires devant permettre de normaliser les pratiques humaines concernant la vie tribale et de pouvoir contrôler que ces pratiques n'étaient pas déviantes.

Sous peine de réduire le rôle de la tribu et même, parfois, de la détruire, la plupart de ses membres respectèrent ces usages en obéissant aux règles émises et à propos desquelles, du fait qu'elles impliquaient une autorité supérieure, ils se sentaient soumis. En conséquence, si nous excluons l'intervention d'êtres surnaturels, nous ne saurions trouver en dehors et au-dessus de l'individu que la tribu dont il est membre comme seule source d'obligation. L'éducation fut l'opération par laquelle l'être social était surajouté en chacune des personnes à l'être individuel et l'être moral à l'être animal. Ainsi, sont sociales toutes les manières d'agir et de penser que l'individu trouve préétablies et dont la transmission se fait le plus généralement par la voie de l'éducation.

A partir de ce moment et muni de ces deux caractéristiques de discipline et de contrôle, le nombre qui était utilisé de manière indifférenciée dans le comptage devint, en portant sur ces biens spécifiques qui forment les richesses économiques, un « nombre comptable » mesurant des stocks de biens et les flux d'entrée et de sortie qui leur sont associés.

Si, à partir de 10 000 ans avant J. C., nous pouvons identifier l'existence de nombres comptables associés aux jetons d'argile servant au dénombrement de collections d'objets, nous ne pouvons pas encore parler de comptabilité dans la mesure où le troc est embryonnaire et ne nécessite pas de rattacher les unes aux autres les opérations de production et celles de « circulation » de la richesse créée pour former un véritable système comme ce sera le cas vers la fin du Néolithique. Il n'est pas encore question d'évaluation d'un patrimoine ni, *a fortiori*, du suivi de ses variations. L'addition et la soustraction des jetons différents selon les objets qu'ils représentaient étaient des opérations suffisantes aux activités de l'époque[52]. Cette activité s'appellerait de nos jours « statistique descriptive » sans production pour autant des paramètres de position et de dispersion.

Les nombres comptables sont relatifs à la vie des groupes en tant que tels et non à la nature individuelle de chacun des participants. Plus précisément, chaque personne s'y conforme pour continuer à être acceptée par la tribu. Ce n'est donc pas dans le comportement de l'individu que nous pourrons trouver les causes déterminantes qui permettraient de construire une théorie de la comptabilité.

Ainsi, en structurant les pratiques tribales, le nombre comptable permit à la tribu de fonctionner en tant qu'unité autonome parce qu'il rendit visible son unité sociale en représentant dans un même cadre synthétique l'ensemble des opérations liées à la constitution de stocks et à leur utilisation. Lorsqu'il s'appliqua à ceux-ci, le nombre ordinaire devint plus spécifiquement un « nombre comptable » qui, par les pouvoirs disciplinaire et de contrôle qu'il possédait, permit de mesurer l'accumulation des richesses par ceux qui ne consommaient pas improductivement tout ce qu'ils produisaient. De ce fait, à partir du Néolithique, le nombre comptable construisit progressivement une certaine vision de l'homme dans la tribu tout en influençant en retour, par l'intermédiaire de la mesure de la richesse créée, les actions que celui-ci allait mettre en œuvre pour modifier son environnement.

---

[52] Il n'y a pas de définition générique de la « comptabilité » dont les comptabilités de gestion, financière, matricielle, à parties doubles, etc. qui ont été nommés « comptabilités » parce qu'elles partagent certaines propriétés abstraites avec des catégories d'entités mathématiques plus familières, ne sont que des exemples particuliers, sinon sous l'angle des propriétés formelles des opérations telles que l'addition, la soustraction, etc. Grâce à ces propriétés, nous pouvons identifier cette autre catégorie spécifique de nombres que nous appelons « nombres comptables ».

La construction d'une science comptable suppose cependant de pouvoir relier au nombre comptable des « faits proprement comptables » qui soient distincts de ceux qu'étudient les autres sciences de manière à pouvoir constituer un champ homogène de réflexion qui formera le « domaine de définition de la comptabilité ».

1.3.2 – Des nombres comptables aux faits comptables

Traditionnellement, le fait comptable est envisagé à partir de la constatation de l'existence d'un prix mesurant monétairement un échange sans chercher à analyser la nature du nombre comptable qu'il porte. Il n'est alors pas besoin de s'interroger sur l'objet du nombre comptable puisqu'il suffit de constater que l'échange sur le marché se réalise à un certain prix qui sera enregistré dans un compte. Dans une optique positive comtienne, cette démarche paraît la seule qui soit scientifiquement tolérable : il faut partir des nombres comptables tels que nous les observons. Il s'agit ensuite d'expliquer comment ils se forment mais non de se poser des questions sur leurs origines car celles-ci reviendraient à se demander pourquoi les prix existent, question que nous pouvons considérer comme relevant de la scolastique et non de la science.

Cependant, le problème à résoudre ne se pose pas exactement dans ces termes. Il consiste à déterminer le champ d'investigation de la science comptable. Pour cela, à l'instar des autres sciences, la comptabilité doit définir avec précision son objet : s'il suffit de constater qu'un nombre peut être enregistré dans un tableau que l'on appelera, si l'on veut, « compte », où s'arrête l'emprise de la comptabilité ? C'est ainsi que les comptables enregistrent de la même manière un contrat ordinaire d'achat et un contrat d'achat assorti d'une clause de réserve de propriété alors qu'ils réservent un autre traitement aux contrats en crédit-bail. Si cette hétérogénéité ne semble pas les troubler, c'est que la pratique comptable est fondée sur des conventions (Marc Amblard, 1999) qui les dispensent de clarifier les concepts dont ils se servent. Il s'ensuit alors que la condition nécessaire et suffisante pour qu'un prix quelconque soit enregistré en comptabilité est qu'il fasse l'objet d'une pratique commune.

Il semble donc que la comptabilité soit par nature extensible à toutes sortes de pratiques, les faits comptables formant alors un ensemble qu'il est impossible de limiter.

Or, le problème de la définition du fait comptable est ainsi et avant tout celui de sa délimitation : où s'arrête la comptabilité et où commence, par exemple, la gestion financière ? La difficulté se trouve accrue parce que la comptabilité semble associée non pas à une, mais à plusieurs choses à la fois : contrôle juridique, contrôle du personnel, gestion économique, gestion financière. C'est dire toute l'importance que revêt la question du statut du fait comptable que nous allons maintenant aborder.

Nous pouvons faire une première constatation qui est constante et donc a-historique, c'est qu'il existe depuis la plus haute Antiquité des enregistrements des transactions commerciales, quelle que soit la forme qu'ils aient pu prendre au cours du temps. La question est alors de savoir si ceux-ci présentent une nature particulière de groupe en tant que tel qui soit différente de la nature de chacun de ceux qui le composent et en ayant seulement les attributs généraux du comptage. Autrement dit, y en a-t-il qui sont ce qu'ils sont parce que le groupe est ce qu'il est ? A cette condition, et à cette condition seulement, il y aura une comptabilité proprement dite; car il y aura alors un ensemble d'enregistrements dont les caractéristiques sont distinctes de celles qu'ils auraient s'ils étaient isolés. Or, tout ce qui se passe dans un groupe de faits faisant l'objet d'un comptage n'est pas obligatoirement une manifestation de la nature du groupe comme tel et, par conséquent, n'est pas comptable, pas plus que tout ce qui se passe dans un organisme n'est proprement biologique. Par exemple, nous pouvons supposer que tous les salariés prennent leur repas le midi et que, de ce fait, ils sont tous soumis aux mêmes lois que la diététique recherche. Mais il ne serait pas possible de les ranger dans la catégorie des faits comptables malgré leur généralité. C'est qu'ils ne tiennent aucunement à la nature du groupement, mais dérivent des besoins organiques et psychiques de l'individu.

Si le fait comptable isolé était concevable, nous pourrions dire que tous les faits comptables seraient ce qu'ils sont même en dehors de toute comptabilité. Si donc les faits comptables ne se distinguaient les uns des autres que par leur degré de généralité, il n'y en aurait pas qu'on pût considérer comme des expressions propres des transactions et dont on pût, par suite, faire l'objet de la comptabilité. Et pourtant l'existence de tels faits a été signalée par des observateurs qui ne songeaient pas à la constitution d'une comptabilité. Soient, par exemple, les manifestations de la vie économique des sociétés modernes d'Occident : production industrielle des marchandises, division du travail, échange international, association de capitaux, monnaie, crédit, rente, intérêt, salaire, etc. Qu'on songe au nombre considérable de notions, d'institutions, d'habitudes que supposent les plus simples actes d'un commerçant ou d'un ouvrier qui cherche à gagner sa vie. Il est manifeste que ni l'un ni l'autre ne créent les formes que prend nécessairement leur activité : ni l'un ni l'autre n'inventent le crédit, l'intérêt, le salaire, l'échange ou la monnaie. Tout ce qu'on peut attribuer à chacun d'eux, c'est une tendance générale à se procurer les éléments nécessaires à pouvoir faire leur travail. Or, à elle seule, cette tendance détermine un petit nombre d'actes très simples qui contrastent de la manière la plus accusée avec les formes très complexes dans lesquelles l'homme économique coule aujourd'hui sa conduite. Et ce n'est pas seulement la complexité de ces formes qui témoigne de leur origine extra individuelle, mais encore et surtout la manière dont elles s'imposent à l'individu. Celui-ci est plus ou moins obligé de s'y conformer. Tantôt c'est la loi même qui l'y contraint, ou bien une

coutume tout aussi impérative que la loi. C'est ainsi que naguère l'industriel était obligé de fabriquer des produits de mesure et de qualité déterminées et que maintenant encore il est soumis à toutes sortes de règlements alors que nul ne peut refuser de recevoir en paiement la monnaie légale pour sa valeur légale. Tantôt c'est la force des choses contre laquelle l'individu vient se briser s'il essaye de s'insurger contre elles : c'est ainsi que le commerçant qui voudrait renoncer au crédit, le producteur qui voudrait consommer ses propres produits, en un mot le travailleur qui voudrait recréer à lui seul les règles de son activité économique se verrait condamné à une ruine inévitable.

Le langage comptable est un autre fait qui exige que celui qui apprend soit tenu de le recevoir et de l'employer tel quel, sans variations considérables. En vain essaierait-il de se créer une langue comptable originale : non seulement il ne pourrait aboutir qu'à imiter maladroitement quelque autre idiome existant mais encore une telle langue ne pourrait pas lui servir à exprimer sa pensée. Au contraire, elle le condamnerait à l'isolement. Le seul fait de déroger aux règles et aux usages traditionnels se heurte le plus généralement à de très vives résistances de l'opinion. Car une langue n'est pas seulement un système de mots. Elle témoigne d'un génie particulier car elle implique une certaine manière de percevoir, d'analyser et de coordonner. Par conséquent, par la langue, ce sont les formes principales de notre pensée que la collectivité nous impose.

Il y a donc des phénomènes proprement comptables, distincts de ceux qu'étudient les autres sciences qui traitent de l'homme, comme l'économie, la psychologie ou la sociologie. Ce sont eux qui constituent la matière de la comptabilité. Mais il ne suffit pas d'avoir établi leur existence par des considérations générales. On voudrait encore connaître le signe auquel on peut les distinguer, de manière à ne pas risquer ni de les laisser échapper, ni de les confondre avec les phénomènes qui ressortissent à d'autres sciences.

Les caractéristiques de fonctionnement des tribus inégalitaires, qui virent émerger le nombre comptable, par rapport à celle qui sont égalitaires nous fournissent les clés d'identification des faits comptables et, corrélativement, l'objet de la comptabilité. Il s'agit de compter la richesse propriétariale accumulée dans les stocks pour voir si l'utilisation de ceux-ci dans les activités de production et d'échange a permis de la maintenir, voire de la développer. L'objet de la comptabilité est donc de mettre en évidence comment cette richesse a évolué dans le temps, ce qui revient à dire que la théorie comptable doit expliquer la reproduction de cette richesse à travers le mécanisme de l'échange. Cette optique théorique nous permet de constater que ce n'est pas expliquer une transformation comptable quelconque, par exemple le passage de la comptabilité en parties simples à celle en partie double, que de faire voir qu'elle constitue un progrès ou qu'elle est plus vraie, car la question est précisément de savoir ce qui a déterminé la comptabilité à devenir ainsi plus vraie, c'est-

à-dire en réalité à devenir ce qu'elle est devenue. Les phénomènes comptables ne sont pas plus automoteurs que les autres phénomènes de la nature. La cause d'un fait comptable doit toujours être cherchée dans le champ des concepts théoriques et non dans celui de l'histoire bien que celle-ci soit très utile pour construire ceux-là. Nous pensons que vouloir expliquer, en théorie comptable, comme en tout autre domaine, c'est chercher à découvrir des lois plus ou moins fragmentaires qui permettent de relier des faits définis suivant des rapports définis. En cela, notre approche est bien typiquement positive au sens que Auguste Comte (1969) donne à ce mot dans sa loi des trois états[53].

1.3.3 - La construction de la réalité sociale et la recherche en comptabilité

Sombart (1902) est le premier chercheur à avoir découvert que la comptabilité en partie double était une pré-condition essentielle du capitalisme, la pratique comptable ne se contentant pas de représenter la réalité économique. Lorsqu'il écrit à propos de la comptabilité en partie double et du capitalisme : « Concevoir le capitalisme sans comptabilité en partie double, c'est totalement impossible : l'un est à l'autre comme la forme au contenu », il postule explicitement que la comptabilité participe à la construction du capitalisme.

Reprenant cette idée de Sombart, de nombreux auteurs ont fortement souligné le fait que les choix comptables ont toujours une conséquence sociale [Bernard Colasse (1993), mais aussi Hopwood, P. Gense, E. Chiapello, M. Capron, G. Zappa, etc.]. Le choix des normes a des conséquences sociales parce qu'elles favorisent tel ou tel groupe. On ne peut pas dire que la comptabilité soit socialement neutre. A la suite de Lassègue (2007), nous dirons que le mot « neutralité » en comptabilité peut avoir plusieurs significations validant ou invalidant cette neutralité selon les cas :

- le principe de la partie double, qui enregistre un mouvement dans deux comptes différents, est transposable à n'importe quel organisme, ce qui le rend neutre et polyvalent à l'image de la comptabilité qui, sous cet aspect, apparaît aussi comme neutre et polyvalente à l'instar des techniques de l'ingénieur,
- si la comptabilité n'introduit pas de biais systématique dans la mesure du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise, la neutralité est

[53] Pour Comte, la connaissance scientifique représente la maturité de l'esprit humain difficilement acquise au terme d'une longue histoire qui commence avec les explications théologiques du monde pour se poursuivre par celles qui furent métaphysiques et aboutir, au final, aux explications modernes, positives ou scientifiques.

alors synonyme de l'objectivité nécessaire qui autorise à penser l'existence d'une image fidèle de celle-ci,

- la comptabilité ne joue aucun rôle sur l'information transmise à ses différents utilisateurs en n'en favorisant pas une catégorie au détriment des autres de même qu'elle n'influence pas la répartition du résultat ni celle du pouvoir.

Concernant les deuxième et troisième significations, contrairement aux socialistes utopistes du 19ème siècle qui croyaient que la comptabilité pouvait mettre en évidence la répartition exacte des coûts et des revenus entre les acteurs de la vie économique, force est de constater que le comptable dispose d'une marge de liberté étendue pour mesurer le résultat et la situation, ce qui lui permet éventuellement de favoriser un partenaire au détriment des autres, qu'il s'agisse des dirigeants, des actionnaires, des salariés, des clients, des fournisseurs, des banques ou encore de l'État. Comme nous aurons l'occasion de le rappeler par la suite, le danger qui guette toute normalisation est qu'elle soit inspirée non par l'intérêt général mais par un groupe de pression particulier.

Hopwood est considéré, en ce début de 21ème siècle, comme l'un des chercheurs en comptabilité parmi les plus influents mondialement et le chef de file d'un courant de pensée appelé par Mattessich (2006) « Théorie critique interprétative ». Selon ce courant, les pratiques comptables doivent être étudiées dans leur contexte organisationnel et social afin de mettre en lumière les notions de pouvoir, d'influence et de contrôle, la pratique comptable ne se contentant pas de représenter la réalité économique mais participant à la construction de celle-ci (Hopwood et Miller, 1994) puisque les utilisateurs de tout système comptable cherchent à adapter celui-ci pour répondre à leurs besoins. Pour Hopwood (1978), il faut dépasser l'approche micro-économique du phénomène comptable qui a longtemps dominé les recherches en comptabilité.

Par cette démarche, la comptabilité change de statut, passant d'une simple technique de calcul à celui d'un objet social qui constitue une alternative sociale aux préceptes positivistes de l'Ecole de Chicago. En effet, il propose une appréciation de la manière dont les comptables donnent du sens à leur action et des différents rôles que joue la pratique de la comptabilité lorsqu'elle se trouve confrontée aux impératifs conventionnels de tout système comptable. Cette conception de Hopwood seul (1983) ou avec Burchell et d'autres auteurs (1980) a ouvert la voie aux recherches fondées sur une perspective sociologique et organisationnelle de la comptabilité selon quatre points de vue principaux (Miller, 2000) qui ne privilégient pas une méthode d'évaluation particulière mais semblent pencher vers une approche multidimensionnelle de la valeur : néo-institutionnel, politique, ethnographique ou encore comme réseaux.

- Le courant néo-institutionnel se fonde sur les travaux développés par Meyer & Rowan (1977) et DiMaggio & Powell (1983) qui soulignent le caractère symbolique et rationalisant de tout système comptable qui se trouve ainsi analysé comme une institution symboliquement codifiée, permettant de légitimer l'action organisationnelle.
- Le courant politique constitue une approche politique qui examine l'influence que peuvent avoir les pratiques comptables sur la construction de relations de pouvoir historiquement spécifiques (Miller, 2000, p. 21). Ce courant animé par Tinker (1985), Puxty et al. (1987), Cooper & Hopper (1990) ou encore Bryer (2000), cherche à expliquer comment la comptabilité peut alimenter et renforcer la lutte des classes tout en permettant de contrôler les relations industrielles.
- Le courant ethnographique, auquel on réduit parfois l'approche interprétative, cherche à analyser les pratiques comptables et d'audit financier en les inscrivant dans leur contexte pour expliquer quel sens elles peuvent alors prendre (Richard & Reix, 2002). Il suppose que toute pratique professionnelle s'insère dans un système de relations personnelles (Granovetter, 1985) qui éclaire la manière dont les représentations économiques sont produites (Pentland, 1993).
- Le courant reposant sur une analyse de réseaux concentre son attention sur le réseau de relations sociales et de pratiques techniques qualifié de « constellation comptable » par Burchell et al. (1985) et Robson (1992). Miller & O'Leary (1994, 1996) ont ainsi démontré qu'un programme de modernisation d'une entreprise donnée était toujours présenté sous la forme d'un réseau complexe de relations entre tous les acteurs concernés.

D'autres chercheurs reprendront ce thème dont, en France, Pierre Gense (1995 et 2009), Carruthers et Espeland (1991), Michel Capron (2006), Eve Chiapello (2005, 2008), etc.

Pour Gense, la compréhension de la comptabilité ne peut s'inscrire que dans une approche technique et sociologique, l'objectif étant de créer une « réalité » qui puisse satisfaire les lecteurs des comptes tout en favorisant le consensus social afin de consolider l'adhésion de tous au schéma implicite de l'entreprise qu'elle véhicule et, donc, de pérenniser le pouvoir : « *La comptabilité est une représentation abstraite de phénomènes réels qui ne peuvent être appréhendés, reçus, perçus, tels quels. […] "il n'y a pas de réalité indépendante d'un système de connaissance disait Lassègue (1985)". C'est pourquoi la comptabilité ne donne pas une description de la réalité mais une interprétation. Le modèle comptable, comme tout modèle, est une invention de la réalité* ».

Pour Carruthers et Espeland (1991), si la comptabilité était originellement un simple outil d'enregistrement de flux réels et financiers, son rôle s'est étoffé avec la complexification des institutions du capitalisme. « La comptabilité *structure en profondeur les pratiques économiques* ».

Pour Michel Capron (2006), la comptabilité, à travers ses principes et ses conventions, est vecteur et reflet de la société, ce qui n'en fait pas un instrument neutre : « *Sous les apparences d'une technique […] la comptabilité est en fait un ensemble de constructions sociales, historiquement datées et génératrices d'effets économiques.* »

Pour Eve Chiapello (2005, 2008), la comptabilité est l'un des artéfacts principaux qui place l'entreprise au cœur de notre système économique fait d'entités et de relations marchandes entre elles. La comptabilité n'est pas un simple outil de représentation et de mesure de la réalité permettant d'en rendre compte sans biais : « *La comptabilité est un puissant instrument de cadrage et de production de la réalité économique.* ».

Selon Yannick Lemarchand et Marc Nikitin (2009), Chiapello (2007) a introduit une nouvelle dimension dans le débat portant sur les liens entre le capitalisme et la partie double en comptabilité en essayant de montrer qu'ils sont plus conceptuels qu'historiques, leur rôle principal étant d'aider les économistes et les sociologues, dont Sombart, à élaborer leurs analyses des mécanismes du capitalisme.

Chapitre 2 – Structuration des échanges et interprétations théoriques par la valeur compétence

Le nombre comptable, par ses pouvoirs disciplinaires et de contrôle, ayant structuré les pratiques sociales en permettant à la tribu de fonctionner en tant qu'unité autonome, l'étape suivante dans le développement tribal consistait à relier entre eux les faits touchant les liens sociaux portant sur la richesse et les stocks sous-jacents de telle sorte que les hommes puissent entrer en relation entre eux de manière pacifique au lieu de chercher à s'approprier par la violence ce que possédaient les autres.

C'est ce que permit le développement du troc sur lequel vint se greffer rapidement des obligations réciproques imposant certains types de comportement dans des échanges entièrement codifiés comme le montrent encore les pratiques de la Kula, du potlatch et du don / contre don dans certaines tribus primitives actuelles.

Après avoir présenté ces pratiques en les replaçant dans leurs contextes, nous les interpréterons théoriquement à travers les notions de prix, de coût historique, de profit et de rente que nous expliquerons en mobilisant le concept de valeur compétence, ce qui nous permettra de confirmer le champ de définition de la comptabilité et de montrer qu'elle peut être considérée comme une science explicative de l'échange économique.

2.1 - L'échange comme structuration d'un réseau d'obligations réciproques

2.1.1 - Le rôle de la Kula

La Kula est une institution située aux îles Trobriand à l'est de la Nouvelle-Guinée caractérisée par un double cercle de transactions rituelles dont l'étude a fait la célébrité de Malinowski (1922). Elle s'effectue entre une vingtaine d'archipels disposés en larges cercles constituant un circuit fermé[54]. Sur chaque île, un nombre plus ou moins restreint d'individus y participe périodiquement, mais non régulièrement, l'enjeu principal étant d'acquérir prestige social et renommée en se liant de façon statutaire et durable à des partenaires reconnus comme prestigieux. Ce lien social est un échange, aux règles complexes fixées et réglées par un ensemble de conventions et de principes traditionnels, entre deux sortes d'articles et deux seulement, confectionnés à partir de coquillages en forme de colliers appelés « soulava » circulant dans le sens des aiguilles d'une montre et de bracelets appelés « mwali » circulant dans l'autre sens[55]. Les habitants de toute la région sont incités à entreprendre des voyages périlleux pour les obtenir, l'échange ayant lieu lorsqu'ils se rencontrent au cours de leur circuit.

L'étude de cet échange montre qu'il ne concerne pas des biens économiques de première nécessité tels que la nourriture puisque chaque Trobriandais possède et cultive ses champs, pas plus que la terre puisque celle-ci n'est pas à vendre. Les soulavas et les mwalis ne sont recherchés et échangés que pour la gloire que leur obtention procure à celui qui respecte les codes très précis cérémoniels et symboliques définissant les détails des transactions par lesquels chaque coéchangistes reçoit autant qu'il donne. Cette caractéristique permet d'interpréter la Kula comme un système d'échange de biens, valeur pour valeur, se réalisant sous une forme pacifique qui interdit la rivalité, le combat et la destruction[56].

---

[54] Voir l'Annexe 2 sur la Kula chez Malinowski (1922).

[55] En réalité, parallèlement au système Kula et en même temps que lui, existe le « gimwali » qui est une forme de marché dans laquelle le marchandage et la recherche du gain ne sont pas exclus. Sous son couvert, les individus s'adonnent au commerce normal, troquant d'une île à l'autre de multiples marchandises utiles et indispensables du fait qu'elles ne sont pas produites dans les îles d'où ils viennent.

[56] Au cours de la Kula, il arrive que certains individus enfreignent les règles en volant par exemple, mais, le, plus souvent, ils s'y confortent, non pas seulement par crainte du châtiment ou par « inertie mentale », mais surtout à cause du réseau d'obligations et de servitudes réciproques où ils se trouvent enserrés et dont une certaine « élasticité » leur permet pourtant de réaliser leurs ambitions personnelles.

L'échange, une fois réalisé, ne clôture pas les « rapports Kula » car la règle est : « une fois dans la Kula, toujours dans la Kula », ce qui laisserait supposer que ces biens n'en sortent jamais[57]. En réalité, des codes d'utilisation très stricts offrent la possibilité de pouvoir les échanger, parfois de manière spectaculaire en masse et qualité, contre d'autres biens en dehors de la Kula. La condition de cette utilisation est que soient réglées toutes les dettes de celui qui veut les sortir, notamment celles concernant les dommages et les torts qu'il a pu causer dans la tribu.

Ainsi, les soulavas et les mwalis permettent d'acheter des objets chargés de symboles et recouverts de prestige parce qu'ils figurent sur des listes traditionnelles comprenant, outre de la nourriture et des objets courants, des canoës ou des herminettes en pierre polie, etc., dont le type et la quantité sont stipulés par les coutumes et la culture des Trobriandais, encore qu'ils puissent faire l'objet de négociations. Et ces biens ne peuvent servir exclusivement que comme moyens de paiement de redevances sociales impératives revêtant la forme de prestations matrimoniales[58] à la famille d'une fiancée convoitée et même, parfois, après le mariage en imposant par exemple au futur mari de subvenir aux besoins alimentaires de sa belle-famille (Testart, 2005).

Selon les codes sociaux des Trobriandais, un homme ne peut avoir une place dans la société qu'en étant marié et, pour lui, se marier coûte très cher, les biens qu'il apporte constituant la contre-partie prestigieuse de l'épouse qu'il reçoit en échange. Ce ne sont pas des dons[59] mais le « prix de la fiancée » tel que celui-ci est décrit depuis toujours par l'anthropologie sociale. A l'échange s'ajoute donc l'importance de l'alliance politico-familiale et du lien social qui est ainsi créé. Les liens de ce type qui s'attachent à partir de la richesse matérielle ne sont pas, eux, d'essence parentale même s'ils peuvent impliquer pères, mères, fils, frères ou oncles et cousins. La capacité à acquitter ces fameuses redevances détermine le creusement d'un clivage entre les riches qui peuvent le faire et les pauvres qui ne le

[57] Si c'était le cas, les soulavas et les mwalis ne permettraient pas aux partenaires de tirer une quelconque satisfaction dans l'échange conformément au modèle de l'homo œconomicus.

[58] Pour Testart (2005), dans la grande majorité des groupements humains anté-étatiques où existe cette richesse, la principale redevance sociale due revêt la forme de prestations matrimoniales.

[59] Il en va différemment pour les altermondialistes et pour Karl Polanyi (1944, édition de 1983) pour qui la *Kula* est une économie fondée sur le don à l'opposé d'une économie marchande qui fait apparaître le marché comme une institution artificielle, un désencastrement de l'économie hors des règles sociales, culturelles et politiques qui régissent traditionnellement la production et l'échange. Ils dénoncent l'extension de la marchandisation en regrettant l'extinction de cette réciprocité qu'elle introduit dans les rapports humains […] la production et la distribution des biens n'étant plus sous le contrôle de la population, ni sous celui du politique et du social comme dans les sociétés traditionnelles, mais apparaissant aux mains d'intérêts privés en concurrence.

peuvent pas. En même temps, cette situation offre l'occasion aux riches d'avancer aux pauvres le montant de ces obligations sociales.

Ce n'est donc pas l'accumulation de biens utiles à la satisfaction des besoins vitaux fondamentaux des personnes qui constitue la richesse à l'origine de clivages sociaux entre les Trobriandais.

Les biens de quoi est faite la richesse dont il s'agit *« ne sont pas indispensables pour assurer la nourriture quotidienne »,* écrit Testart (2005) et même s'ils peuvent parfois servir à cet effet, ils ne figurent pas dans la richesse en question avec cette valeur d'usage. En ce sens, ces biens représentent une « innovation » historique par les tribus inégalitaires dont les Trobriandais font partie.

Les échanges entre les individus à travers la Kula constituent une institution extrêmement vaste et compliquée mais très bien réglée qui englobe toutes sortes d'activités réagissant les unes sur les autres et unissant de façon étroite un nombre considérable de tribus au point de constituer un seul tout organique alors que, souvent, elles ne parlent pas la même langue et n'ont pas la même culture. Et cet ensemble compliqué échappe totalement à l'entendement de ceux qui le font vivre car ils n'ont aucune conscience des lignes directrices de l'une quelconque de leurs structures sociales. Ils savent pourquoi ils font ce qu'ils font, mais la manière dont la Kula, en tant que vaste institution sociale organisée, existe et fonctionne collectivement dépasse leur compréhension. La trame même de leur entreprise échappe à leur esprit. La Kula ne prend sens pour eux que dans la mesure où ils se rendent compte qu'ils concourent à sa réalisation, c'est-à-dire au maintien du réseau d'obligations réciproques qui les unit tous. Pour cela, la Kula remplit différentes fonctions essentielles dans les sociétés trobriandaises :

- elle socialise les individus,
- elle maintient la paix intertribale,
- elle incite aux expéditions vers les autres tribus,
- elle anime la vie quotidienne,
- elle répond au besoin organique d'institution qui émane de chaque individu.

Ces données ne valent pas seulement pour les Trobriandais : sous des formes différentes et parfois avec d'autres biens, elles valent également pour maints peuples de Mélanésie, d'Asie du Sud-Est, d'Afrique ou d'Amérique.

Il apparaît ainsi que l'échange est une institution présente chez tous les peuples comme expression d'une structure mentale universelle et souvent inconsciente dont les pratiques reposent sur certaines règles et ne peuvent s'analyser que relativement les unes aux autres.

2.1.2 – Emergence du prix et du coût historique dans la Kula

Les soulavas et les mwalis constituent un système de valeurs supra-tribal que l'on appelle communément une « monnaie ». Si nous parlons de monnaie dès qu'un objet a été mis en réserve pour un usage d'échange ultérieur ou a été utilisé régulièrement comme contrepartie des échanges ou encore qu'un symbole de dénombrement a permis de comptabiliser un bien, alors nous pouvons dire que les premières monnaies remontent aux racines de l'humanité.

La liste des matières ayant pu servir à l'une ou l'autre de ces fonctions devient également quasiment infinie.

En vérité, on peut épargner, troquer, compter en n'importe quelle matière. Pour les petits achats où la perte à l'échange n'a pas grande importance, on a utilisé de tout temps comme moyen d'échange sans que cela soit véritablement des monnaies des objets commodes à transporter et sans réelle valeur propre tels que :

- des matières naturelles : les coquillages, la pierre, le sel, le poivre, etc.,
- des produits agricoles ou de cueillette : le bétail, le grain de blé, etc.,
- des produits artisanaux : verroterie, haches, fer martelé, tissus, alcools, etc.

Bien qu'il y ait généralement plusieurs monnaies qui circulent en même temps telles que des monnaies locales de différents métaux ou des monnaies étrangères acceptées, l'une d'entre elles devient naturellement l'unité de compte qui sert à exprimer les prix. Les coquillages, le plus souvent des « cauris »[60], semblent être la monnaie la plus répandue sur l'ensemble de la planète. Ces monnaies servaient dans presque toutes les sociétés pour fixer l'étagement des compensations, par exemple pour payer les amendes, répartir les productions, évaluer les rapports de troc et fixer les rémunérations en nature.

Les prix représentent les rapports d'échange entre les monnaies qui permettent ensuite d'acheter les biens qui constitueront la richesse de leur propriétaire, laquelle lui servira à se marier afin d'obtenir une reconnaissance sociale par la tribu.

Cependant, le peu de liberté des producteurs, le peu de division du travail, le faible nombre de produits disponibles et la tradition agirent ensemble pour fixer les rapports d'échange entre les biens d'une façon presque constante.

Le total à payer sous forme de biens et/ou de services accumulés pendant une durée plus ou moins longue selon la compétence de l'individu à se procurer des coquillages, représente un coût qui, comme le prix, est un nombre comptable dont la valeur des éléments constitutifs ne varie pas dans le temps puisque les rapports d'échange restent pratiquement

[60] Les cauris ou Cypraea moneta, sont de petits coquillages importés des Îles Maldives qui ont constitué la plus ancienne monnaie chinoise connue.

constants. Il s'agit donc d'un coût « historique » qui permet de suivre comment la richesse s'accumule dans le temps pour atteindre le niveau nécessaire pour pouvoir faire une demande en « mariage ».

2.1.3 – Interprétation théorique du prix et du coût historique par la valeur compétence

Pour que le prix et le coût historique soient susceptibles de limiter la violence entre les individus dans leur désir d'appropriation des objets des autres, ils doivent représenter une caractéristique telle qu'aucun des deux coéchangistes ne se sente lésé par l'autre dans l'opération d'échange.

Au moment de l'échange réel, il s'agit de trouver un équilibre entre le montant minimum inférieur qu'accepterait l'offreur pour vendre et celui maximum supérieur d'acquisition pour l'acheteur. Le prix de vente sera un montant intermédiaire entre les deux dont l'accord par les coéchangistes constitue de nos jours une condition juridique nécessaire à la réalisation de la vente.

Si, dans la Kula, ce rapport est fixé de manière quasi-définitive de par le mode de fonctionnement des tribus primitives, il n'en va de même dans nos sociétés diversifiées fondées sur le système de marché dans lequel le prix réel est le résultat d'un équilibre de motivations à participer à l'échange entre l'offreur et le demandeur. Cet accord sur le prix est une reconnaissance légale de la liberté de chacun de poursuivre l'échange jusqu'au bout ou de se retirer avant son dénouement. Ce prix n'est pas fixé et il évoluera en fonction des résultats du jeu de négociation qui se déroulera entre l'offreur et le demandeur.

Le prix trouve son origine au moment exclusif de l'acte d'échange car il n'est qu'un nombre enregistré dans un compte après qu'une vente ou un achat ait eu lieu. L'échange ayant lieu sur un marché, la fonction principale de celui-ci est de fixer des prix crédibles qui ne sapent pas les bases de la confiance que les acteurs économiques lui accordent, c'est-à-dire qui leur permettent d'évaluer aussi bien une entreprise quelle que soit sa taille mais aussi une quantité de matière première ou un baril de pétrole par exemple ou encore un produit fini tel qu'un écran plat de télévision.

Or, les sautes de prix que l'on constate sur les marchés sont d'une telle ampleur qu'elles brouillent l'idée que l'on peut s'en faire ce qui a comme conséquence une perte de confiance de la part des acteurs. La réponse standard consistant à dire qu'à chaque instant ils intègrent la totalité des informations disponibles, ce qui les rend efficients, n'est pas satisfaisante au regard des crises régulières que nous traversons et constitue même, nous semble-t-il, une incitation à la manipulation. Par exemple, les professionnels de la bourse s'inquiètent parfois du fait que certains gros opérateurs puissent faire le prix en ayant la

possibilité d'intervenir aux heures creuses depuis que la cotation se fait, partout dans le monde, en continu !

A cette conception, nous préférons celle, plus classique, considérant que les prix transmis par le marché sont le reflet du coût de revient des produits augmenté d'un taux de profit du capital engagé dans la production. La concurrence qui s'exerce alors entre les producteurs a pour objet d'éliminer l'impact des comportements et des objectifs irrationnels. Par exemple, celui qui a un besoin urgent d'un produit peut accepter de le payer un prix élevé mais pas forcément plus cher qu'il ne vaut. Le problème est de déterminer ce qu'il vaut en introduisant la notion de « valeur » qui constitue la caractéristique que nous évoquions au début de ce paragraphe afin qu'aucun des deux coéchangistes ne se sente lésé par l'autre dans l'opération d'échange, donnant à cette valeur le nom de « valeur d'échange ».

Le nombre comptable est ainsi fondé sur un prix qui permette à chaque personne de pouvoir comparer les biens entre eux. Nous le constatons sur le marché à un moment donné. Le moment suivant, il peut être différent selon l'intensité du jeu qui existe entre les vendeurs et les acheteurs. Si nous partons de lui pour expliquer ses variations, sa forme monétaire nous fera tourner en rond : par exemple, si une entreprise propose 1 000 unités physiques d'un objet au prix unitaire de 10 €, elle devra s'attendre à percevoir 10 000 € de chiffre d'affaires. Si la demande porte, en réalité, sur 2 000 unités, le temps que l'entreprise adapte son outil de production pour produire le double si elle le souhaite, le prix de vente pourra augmenter en doublant par exemple, ce qui générera un chiffre d'affaires de 20 000 €. Nous constatons qu'avec une quantité vendue de 1 000 unités au prix de 10 €, le chiffre d'affaires est de 10 000 € alors qu'avec la même quantité au prix de 20 €, il est de 20 000 €, etc. Ce raisonnement est tautologique car dans chaque cas, le chiffre d'affaires exprimé en monnaie ne peut pas ne pas être autre que celui qu'il est en raison de son mode de calcul consistant à multiplier une quantité physique par un prix exprimé aussi en monnaie. Nous ne pourrons fournir une explication de ce phénomène que si nous réussissons à évaluer indépendamment chacun des deux membres de l'équation : chiffre d'affaires = prix x quantités. Cela n'est possible que si nous faisons intervenir dans l'explication une grandeur qui permette de comparer les prix sur une autre base que la quantité de monnaie qu'il exprime. C'est cette grandeur que nous avons appelée « valeur compétence ». Ainsi, en reprenant le cas précédent, si les conditions de production de tous les objets proposés sur les marchés restent égales, la compétence nécessaire à la production de 1 000 unités restant la même, il n'y a aucune raison théorique pour que le prix qui en est l'expression monétaire dans la réalité varie, quelle que soit le niveau de la demande. Mais si le prix réel s'établit effectivement à 20 €, cela sera le signe que l'entreprise est capable de l'augmenter artificiellement et de l'imposer à ses clients parce qu'elle sera alors en position de domination du marché correspondant à un « monopole » normalement temporaire si la

concurrence peut jouer effectivement son rôle. Les dix euros supplémentaires par produit vendus ne proviennent pas de l'échange mais du fait que l'entreprise a été plus efficace que ses concurrentes. Mais si le marché fonctionne dans de bonne conditions de concurrence, il n'y a qu'un prix qui sera capable d'exprimer sensiblement ce que vaut le produit car aucune entreprise ne peut vendre durablement au dessous de son coût de revient et, au dessus, la concurrence l'en empêchera. Ainsi, l'objet du jeu du marché est de définir un prix objectif qui permette à l'échange de neutraliser les subjectivités des co-échangistes pour ne pas qu'il y en est un qui réussisse à subordonner l'autre et donc à lui ôter sa liberté de choix. Il faut donc que l'échange, dans son essence, soit une relation d'égalité comme l'avait déjà bien perçu Aristote (2008) lorsqu'il écrivait : « S'il n'y avait pas d'échanges, il ne saurait y avoir de vie sociale ; il n'y aurait pas davantage d'échanges sans égalité, ni d'égalité sans commune mesure. ». Cette égalité dans un échange qui se réalise « valeur pour valeur » concerne les valeurs compétences de la théorie et non les prix réels qui les expriment sur les marchés ou, plus précisément, si les marchés fonctionnent dans de bonnes conditions de concurrence, les prix sur les marchés devraient tendre vers leurs valeurs compétences de telle sorte que les échelles de ces deux grandeurs coïncident. Cette égalité théorique entre les valeurs échangées fournit un principe permanent, a-historique et universel, sans lequel les phénomènes comptables n'entretiendraient plus entre eux aucune relation nécessaire. La comptabilité n'aurait pas d'objet si elle s'en rapportait exclusivement à la seule subjectivité des coéchangistes lorsqu'elle enregistre un contrat dont les termes seraient alors indéterminés. Il y a bien un équilibre subjectif sur le marché réel entre les coéchangistes parce que chacun s'en rapporte à la propre idée qu'il se fait de la valeur de l'objet qu'il désire, cette valeur étant mise en relation avec l'usage qu'il compte en tirer. Ainsi, sur le marché réel, loin de reposer sur l'égalité, l'échange suppose l'inégalité car si, pour chaque contractant, l'objet qu'il acquiert ne valait pas plus que celui qu'il cède, il n'aurait aucun motif de participer à l'échange. Or cet équilibre entre les participants relève de la valeur d'usage des objets et non de leur valeur d'échange, laquelle est fonction de la structure de compétences qui a été nécessaire pour produire, stocker et distribuer les biens, ce qui renvoie au domaine théorique dans lequel les valeurs sont égales. En disant cela, nous posant l'acte d'échange comme une relation d'égalité qui nous saisissons de l'extérieur sans l'examiner successivement sous l'angle de vue particulier d'un des contractants. Cela garantit l'objectivité de notre démarche. De plus, voir dans l'acte d'échange une relation d'égalité limite le champ d'action de l'intérêt personnel. En effet, dès qu'un contractant peut recevoir durablement plus par les pratiques qu'il met en œuvre que ce que le marché doit lui accorder, c'est que l'économie est mal organisée car elle autorise une situation de monopole de perdurer.

La vie réelle présente de nombreuses situations où un individu consent à perdre une partie de ce qui lui revient pour satisfaire un besoin urgent. Dans tous les cas, nous ne nous trouvons plus en présence d'une relation d'échange mais d'une relation où l'un des coéchangistes est en mesure de dicter ses conditions à l'autre.

La théorie comptable permet d'expliquer ce mécanisme en mettant en évidence au moyen d'une balance des comptes les différentes étapes de son déroulement. Pour cela, nous supposons que le produit fabriqué a nécessité une structure de compétence SC1. Son prix sera de 20 € sur le marché et sa valeur compétence correspondra à celle du produit d'une structure de compétence SC1 = 10 €. Nous pouvons alors construire les balances comptables représentant l'échange sur le marché en prix réel et l'échange dans la théorie.

La balance comptable représentant l'échange sur le marché réel en prix réels est la suivante :

Débit		Crédit	
Coût de revient	10 000 €	Chiffre d'affaires	20 x 1 000 = 20 000 €.
Résultat	10 000 €		

Le résultat apparaît comme une différence qui provient des opérations arithmétiques réalisées. L'explication ne peut être que tautologique puisque l'on aura toujours : 20 000 – 10 000 = 10 000.

Si, maintenant, nous construisons la balance comptable représentant l'échange dans le domaine théorique, nous obtenons :

Débit		Crédit	
Composants d'une structure de compétence SC1	Valeur = 10 000 €	Produit d'une structure de compétences SC1	Valeur = 10 000 €
Résultat hors échange	10 000 €	Produit hors échange	10 000 €
Total	**20 000 €**	**Total**	**20 000 €**

Ainsi, l'explication théorique montre que l'échange porte sur une valeur de 10 000 €, les 10 000 € supplémentaires étant « hors échange » c'est-à-dire relatifs à une caractéristique particulière de l'entreprise qui, à un moment donné, l'a mise en situation de monopole temporaire sur le marché[61]. Il montre aussi que la mise en évidence de ce surplus n'est possible que parce que nous avons gardé en coût historique la valorisation des composants constituant le produit.

[61] Nous expliquerons théoriquement au paragraphe suivant en quoi consiste exactement ce résultat de 10 000 €.

Nous pouvons tirer plusieurs conséquences de ce qui précède :

1) la valeur compétence est insensible au jeu instantané entre l'offre et la demande sur le marché, ce qui suppose qu'elle soit conçue de telle sorte qu'elle puisse expliquer les variations des prix sur une période, l'échelle des prix de marché devant être l'expression dans la réalité de l'échelle des valeurs de la théorie lorsque le marché fonctionne dans de bonnes conditions de concurrence,
2) n'ayant pas d'existence réelle, la valeur compétence ne peut pas être un attribut du produit. C'est une construction de l'esprit qui doit normalement servir de guide à la formation des prix sur le marché. Or, socialement, nous avons conscience que c'est la compétence mise en œuvre pour produire qui permettra de comparer la valeur des biens et des services les uns par rapport aux autres, quels que soient le lieu et l'époque que l'on considère : pour un bien vendu quelconque « i », sa valeur Vi est une fonction d'une structure de compétences « SC » : $\forall i_1^n$, $V_i = f(SC_i)$, où SC_i représente l'ensemble des compétences qu'il a fallu déployer pour produire, stocker et distribuer le bien i dont la valeur au moment de la vente est V_i. Comme c'est une création de l'esprit, la valeur ne peut pas être mesurée par la compétence : celle-ci ne sert qu'à comparer les valeurs entre elles,
3) la valeur compétence telle que nous l'avons définie permet d'ordonner les caractéristiques de l'échange réel sur le marché. Si nous l'avions confondue avec le prix qui l'exprime, elle serait devenue polysémique et mal définie puisque l'on aurait pu utiliser : la « valeur commerciale », la « valeur d'usage », la « valeur cible », la « valeur marginale »[62], etc.,
4) la compétence mise en œuvre au moment de l'exploitation dans l'entreprise, c'est-à-dire de la production, du stockage et de la distribution d'un bien, est double : d'une part, il y a celle, ancienne (SCa), qui a été nécessaire pour fabriquer les moyens de structure (usines, machines, équipements, etc.) qui sont utilisés dans l'exploitation et, d'autre part, il y a celle, nouvelle (SCn), qui est utilisée pour transformer la matière première en produit fini : $\forall i_1^n$, $SC_i = (SCa_i \cup SCn_i)$,
5) le recours à des « justes valeurs » telles qu'elles sont proposées par le normalisateur international IASB aurait posé les même problèmes puisqu'elles sont assimilées aux prix si les marchés sont efficients ou aux résultats obtenus à

[62] La « valeur commerciale » est le prix du marché, la « valeur d'usage » est ce que les clients auraient accepté de payer, la « valeur cible » est le coût à atteindre lorsque le marché impose le prix, la « valeur marginale » est celle d'une unité supplémentaire produite, etc.

partir de l'utilisation d'un modèle d'actualisation. D'autres solutions sont cependant proposées : la « valeur de remplacement » à l'identique fondée sur le prix actuel d'achat du bien sur le marché, la « valeur vénale » fondée sur le prix actuel de vente, la « valeur économique »[63] qui est une valeur de remplacement modifié par la prise en compte du progrès technique, etc.

6) pour évaluer les actifs du bilan, la comptabilité actuelle oscille entre plusieurs méthodes : celle qui consiste à se baser sur le coût de revient historique dont on déduit les amortissements et les provisions pour dépréciation, celle qui retient les « justes valeurs ». Mais c'est la valeur actuelle théorique qui est choisie lorsqu'il y a inflation et qu'il faut réviser la valeur des immobilisations en utilisant des coefficients. Par contre, les provisions ou réserves pour renouvellement des immobilisations sont calculées par rapport à la valeur de remplacement de celles-ci. Il en est de même pour les charges qui sont valorisées au plus faible du coût de revient moyen pondéré et du prix de vente actuel mais aussi à la valeur de remplacement pour calculer les provisions pour renouvellement des stocks et pour hausse des prix,
7) si nous raisonnons dans le cadre de la théorie de l'entité, les parties prenantes ont besoin d'évaluations spécifiques selon les objectifs qu'elles poursuivent. Pour les propriétaires de l'organisation ce sera la valeur propriétariale, pour les autres financeurs, ce sera la valeur de liquidation qui garantit la solvabilité, pour l'entrepreneur, ce sera une valeur d'origine qui fournit une estimation relative et non absolue des différents postes, ce qui lui permet de suivre l'évolution de l'entreprise, pour l'INSEE, ce sera la valeur ajoutée, etc.

Comme il n'y a pas une méthode d'évaluation qui s'impose sur toutes les autres, la pratique utilise souvent des compromis entre elles en assimilant toujours la notion de valeur à un « prix ». Le concept théorique de valeur qui devrait servir à expliquer le prix qui se forme dans la réalité se trouve alors renvoyé en permanence à celui-ci, ce qui l'empêche de produire l'explication logique que l'on attend de lui. En renvoyant le concept de valeur à son symbole matérialisé par le prix, il devient impossible de saisir l'objet de la « science comptable » car celle-ci se trouve alors chargée de refléter les phénomènes observés alors que son rôle est, au contraire, de les ordonner. Par exemple, en supposant que c'est par la réduction des coûts que le résultat dégagé pourra être augmenté, le problème se trouve aussitôt résolu. En effet, le résultat étant l'excédent des produits sur les coûts, si on veut

[63] La « valeur de remplacement » est le prix actuel d'achat sur le marché d'un bien qui est remplacé à l'identique, la « valeur vénale » est le prix actuel de vente, la « valeur économique » est une valeur de remplacement modifié par la prise en compte du progrès technique, etc.

l'augmenter, il suffit de réduire ceux-là. Autrement dit, les deux propositions de réduction des coûts et d'augmentation du résultat sont tautologiques. Pour éviter cet écueil, nous avons conçu la valeur d'échange comme un construit social a-historique et sans existence pratique sous la forme d'une valeur compétence objective et se déployant dans un champ homogène de concepts qui, de ce fait, a besoin du « prix du marché » pour pouvoir s'exprimer dans la réalité des marchés. Et comme le coût n'est qu'une somme de prix, c'est aussi le recours à la valeur compétence qui permet d'expliquer qu'il faille conserver le coût historique sur la juste valeur[64].

Si le fonctionnement du marché est souvent dominé par les comportements subjectifs des coéchangistes, il doit permettre pourtant de faire correspondre l'échelle des prix à celle des valeurs pour que chaque échange tende à se faire « valeur » pour « valeur ». Le jeu entre l'offre et la demande lors de chaque transaction détermine un prix de marché qui est essentiellement fonction des utilités que retirent l'acheteur et le vendeur. Si le marché fonctionne dans de bonnes conditions de concurrence, ce prix de marché tendra à être ramené en permanence vers la valeur d'échange qui est fonction de la compétence. Nous constaterons cette évolution des prix de marché si les rapports qu'ils entretiennent les uns par rapport aux autres restent sensiblement sur une même échelle au cours du temps. Cela ne sera possible que si les biens inscrits dans les documents comptables le sont à leur coût historique qui permet des comparaisons dans le temps permettant aux dirigeants de pouvoir prendre des décisions.

2.2 - Le profit comme élément central du potlatch

2.2.1 - Le rôle du potlatch

Franz Boas est souvent considéré comme le « père fondateur de l'anthropologie américaine » et de la méthode intensive de terrain pour ses travaux au Canada sur les Inuits de l'île de Baffin[65] et sur les indiens Kwakiutl de l'île de Vancouver[66]. S'intéressant d'abord à

[64] Cette affirmation doit être modulée par le fait qu'il n'y a guère de différence entre la valeur compétence d'une chose et son prix en monnaie lorsque la valeur de l'étalon monétaire renvoie également à une compétence. Ce fut le cas tout au long du 19ème siècle, ce qui justifie le fait que, pendant cette période, les données comptables ont été enregistrées en « prix de marché », c'est-à-dire en « juste valeur ».

[65] L'île de Baffin est la plus grande île du Canada qui se situe dans l'archipel arctique au sud-ouest du Groenland et au nord du Québec.

[66] L'île de Vancouver se situe au nord-ouest du Canada.

la géographie historique, il effectue de 1883 à 1884 un travail de pionnier chez les Inuits qui l'amène à conclure que les coutumes d'une population ne tiennent pas à la seule géographie et se développent souvent à l'encontre des contraintes environnementales, en fonction de leur histoire et de leur culture. A partir de 1886, il concentre définitivement ses recherches sur indiens Kwakiutl de la côte nord-ouest du Canada.

Boas (1898, 1921) constate que chez les Indiens Kwakiutl, de grandes fêtes rituelles entre clans rivaux étaient régulièrement organisées sous la forme d'un somptueux festin pendant lequel avaient lieu d'importantes distributions de cadeaux. Chaque fête constituait un « potlatch », la personne qui invitait étant en même temps le donateur de cadeaux, les invités en étant les donataires. Le potlatch était préparé au moins un an à l'avance par le chef donateur qui incitait ses subalternes et sa famille mais aussi, parfois, la tribu tout entière, à stocker des quantités énormes de nourriture et à rassembler des couvertures armoriées, des boîtes et diverses sortes d'objets utiles et précieux, les plus prestigieux étant de grands ouvrages de cuivre blasonné dont la valeur égalait celle de dizaines de couvertures[67]. A l'apogée de la cérémonie, il arrivait que le donateur saisisse un ou plusieurs de ses boucliers en cuivre et les précipite à la mer pour manifester à la foule des Indiens en habit de gala son profond dédain des richesses matérielles. Cette fastueuse manifestation qui s'accompagnait aussi fréquemment et logiquement de la mise à mort de quelques esclaves, recelait en fait un dangereux piège : le chef invité et son clan savaient qu'au bout d'une période ils devraient rendre l'équivalent de tout ce qu'ils avaient reçu ce jour là, la coutume voulant que les cadeaux donnés en retour soient plus prestigieux et de plus haute valeur que ceux initialement reçus. Si tel n'est pas le cas, le nouvel invitant donateur et son clan perdaient honneur et prestige[68]. Ainsi, les chefs de clan, tour à tour, rivalisaient entre eux dans l'étalage de leur richesse et de leur générosité en cherchant en réalité, par l'affichage de celles-ci, à ruiner et écraser leur rival ou, s'il avait su répondre au défi lancé, à entrer avec lui dans une relation d'alliance et d'amitié.

Bien que le potlatch ne soit pas un acte d'échange de valeurs puisque le receveur n'est pas tenu de rendre le don ou sa contrepartie en valeur[69], les prestations et contre-prestations qui s'engageaient sous une forme plutôt volontaire, par des présents et des cadeaux, étaient rigoureusement obligatoires sous peine de guerre privée ou publique.

---

[67] La conception que se font les indiens de la valeur de leurs objets n'est pas la même que celle que nous nous faisons actuellement C'est pourquoi les premiers colons européens ont pu considérablement spolier les indigènes qui pratiquaient le potlatch car ils échangeaient de l'or contre de la bimbeloterie qui, pour ces derniers, avaient valeur de potlatch.

[68] Le surintendant Fouquet voulant surpasser les fastes de Louis XIV en sût quelque chose.

[69] L'échange « valeur pour valeur » est le principe de la Kula.

Si la richesse chez les Indiens Kwakiutl provenait essentiellement d'héritages, pour se maintenir à un rang élevé, le chef de clan devait faire preuve d'intelligence et déployer toute sa puissance pour dominer le potlatch dans l'intention d'acquérir du prestige, c'est-à-dire du poids dans les décisions politiques.

Le potlatch était un moyen de promotion sociale pour celui qui donnait les cadeaux mais aussi, quand la valeur de ceux-ci était suffisante, d'enrichissement pour celui qui les recevait. Un chef ne pouvait donc accéder au pouvoir politique que s'il était très généreux. Ce qui comptait, ce n'était pas ce qu'il avait, c'est ce qu'il donnait qui devait être supérieur à ce qu'il avait reçu. Si nécessaire, il devait être prêt à tout donner, à ne plus rien garder pour lui. Ainsi, la règle de l'excès du cadeau en retour sur celui de départ, c'est-à-dire du profit, était une pièce cruciale d'un système de régulation des rapports entre richesse économique et pouvoir politique.

Le potlatch était donc une forme de compétition économique astucieuse dans laquelle certains chefs se ruinaient complètement alors que d'autres sombraient parfois dans la folie faute de réussir à réunir les cadeaux souhaités, quelques uns cherchant à les voler à d'autres clans en lançant contre eux des opérations de guerre.

Puisque chacun donne plus que celui de qui il a reçu, le système tend structurellement à s'emballer dans la surenchère. Celui qui accèdera au pouvoir doit avoir écrasé tous les autres sous les assauts de ses cadeaux tout en risquant, en même temps, de devenir le plus pauvre. Il y a donc chez les Kwakiutl une limitation de la logique économique par le politique dont rend compte aussi Pierre Clastres (1974) pour les sociétés amazoniennes : *« Avarice et pouvoir sont incompatibles ; pour être chef il faut être généreux. »*. Le chef de clan qui se contenterait d'accumuler indéfiniment la richesse sans la distribuer sortirait complètement du jeu des rapports politiques, ce qui est peu concevable, la valeur d'un individu ne se mesurant pas par sa capacité à cumuler mais par celle à se séparer de ses richesses[70].

A intervalles réguliers, l'institution du potlatch permet la redistribution des richesses, la re-création du lien social par la perpétuation d´une mémoire commune et en même temps la permutation des places : le plus riche devient pauvre mais gagne le prestige alors que les pauvres s'enrichissent des dons mais leur honneur et leur prestige sont remis en question par l'assaut de générosité qui les met au défi.

[70] Dans les sociétés à potlatch, ce n'est pas la puissance économique qui permet d'accéder au pouvoir politique. Le potlatch place ainsi une limite à l'accumulation indéfinie des richesses aux mains de quelques-uns et au développement des inégalités économiques.

2.2.2 – Emergence du profit dans le potlatch

Pour justifier cette pratique du supplément de valeur à apporter qui semble avoir la force quasi-contraignante d'une règle d'un potlatch à l'autre, Boas (1897) fournit les premières observations ethnographiques et d'abondants matériaux réunis surtout par l'intermédiaire de G. Hunt[71] qui lui permirent de dire que : « Le principe sous-jacent est celui du placement à intérêt de biens ».

Cette hypothèse provoqua chez ses confrères des discussions très critiques qui ont bien été synthétisées par René Maunier (1924-1925). Celui-ci reproche principalement à Boas dans son analogie entre le potlatch et notre système de crédit le fait que, dans ce dernier, les intérêts payés sont fonction du temps. Ils sont proportionnels à la durée écoulée entre le moment de l'emprunt et celui de son remboursement.

Il se trouve que cette proportion entre le temps et l'intérêt est absente du potlatch comme, d'ailleurs, de toutes autres formes d'échange cérémoniel. S'il y a bien supplément dans le potlatch, celui-ci ne semble pas être fixé par une règle ou une convention explicite qui rendrait pertinente sa quantité. Cette critique est très intéressante car elle renvoie, non pas à la pratique du potlatch, mais à notre mode de pensée actuel qui conçoit le temps comme étant de « l'argent » afin de justifier que l'intérêt payé soit fonction de la durée de remboursement. Or, Boas a montré que les objets échangés passaient souvent par plusieurs potlatchs, entre les mains de différents chefs et guerriers, ce qui favorisait, à chaque changement de propriétaire, le développement d'une mémoire commune dans tout le corps du groupe concerné. En ce sens, ils pouvaient être considérés comme la matérialisation du lien social unissant les membres de la société autour de ses mythes, de ses ancêtres, de ses valeurs et de ses croyances. Plus longue était leur histoire, plus prestigieux étaient leurs possesseurs et plus ils avaient de valeur dans le potlatch.

Ainsi, les valeurs d'usage et d'échange de chaque objet étaient fonction de la totalité des rapports sociaux qui s'étaient noués par lui et autour de lui, les objets en cuivre étant les plus valorisés. C'est ce qu'expriment Jacques T. Godbout et Alain Caillé (1992) lorsqu'ils disent que le cadeau est « toute prestation effectuée sans garantie de retour en vue de nourrir le bien social » dans laquelle les biens qui sont donnés ne prennent une valeur que parce qu'ils créent ou alimentent la relation interpersonnelle pouvant permettre à des rivaux de devenir des amis et des alliés.

Nous déduisons de cette pratique que l'activité déployée pendant un certain temps permet de rassembler les biens qui ne sont pas consommés improductivement et qui seront « investis » au cours d'un potlatch mais que le surplus attendu de cet apport ne se

[71] G. Hunt est un Indien Kwakiutl formé par Boas aux techniques ethnographiques de l'époque (Boas et Hunt, 1921).

matérialisera qu'au cours d'un potlatch ultérieur. Autrement dit, ce n'est pas la durée entre deux potlatchs qui détermine le surplus à rendre mais la durée de constitution de ce qui est offert au cours d'un potlatch qui justifiera le surplus devant être rendu au potlatch suivant.

2.2.3 - Le profit comme Interprétation théorique du potlatch par la valeur compétence

Au-delà de l'aspect cérémoniel du potlatch que vivent les participants qui n'ont pas la notion du mécanisme de l'échange, nous interprétons le potlatch comme un échange dont le dénouement est différé dans le temps. A ce titre, il doit être producteur d'un profit avec, au minimum, la conservation de la valeur de ce qui est échangé et qui s'est formée progressivement pendant le temps de constitution de l'épargne investie. Ce profit minimum est un élément de l'échange lui-même et non d'une condition qui serait en dehors de celui-ci.

Ce profit minimum résulte de l'égalité théorique des valeurs échangées.

En effet, pour pouvoir échanger un bien, il faut au préalable disposer de l'épargne qui sera investie en facteurs de production permettant de le produire. Cette épargne, il a fallu la constituer en disposant de la compétence nécessaire pour cela. Puisque l'échange, au moment où il se produit, devrait être porteur d'un surplus, il convient alors de s'interroger sur la notion de « structures de compétences disponibles » pour produire l'épargne nécessaire à celui-ci, tel qu'il ressort de l'étude que nous venons de faire du potlatch.

Supposons que pour produire une machine destinée à être vendue sur un marché, l'entrepreneur A ait besoin en T2 d'une épargne représentant le produit PE dont le prix est N € obtenu en T1 d'une structure de compétences SC1. Pour obtenir cette épargne, il a fallu qu'il produise auparavant en T1 un produit P1 plus important que PE devant lui permettre simultanément de satisfaire à ses besoins de consommations ordinaires PC1 et à la constitution de l'épargne nécessaire PE à la production de la machine : P1 = PC1 + PE. Pour simplifier, nous supposerons que PC1 = PE. De ce fait, P1 est le produit de 2 structures de compétences SC1 = 2 N €.

Le prix de la machine A est égal à N € puisqu'elle a nécessité l'utilisation de la structure de compétence SC1 dont la valeur est N €.

Au terme de la période T2, le bilan instantané des comptes se présente de la manière suivante.

Bilan instantané des comptes de l'entreprise A à la fin de la période T2			
Actif		Passif	
Machine A = prix N €	N €	Epargne = valeur d'un produit accumulé de la structure de compétence SC1	N €

Le mot « épargne » est ici employé dans son sens juridique de mesure des droits du propriétaire de l'entreprise A sur l'actif. Il possède la totalité de la valeur de l'actif puisqu'il n'a rien emprunté pour construire sa machine. Quand l'échange sera réalisé avec l'entreprise B, cette épargne deviendra un capital au sens comptable du terme.

Nous supposons alors que l'entreprise B produise aussi en T2, dans les mêmes conditions que l'entreprise A, une autre machine destinée à être échangée contre celle de A.

Au terme de la période T2, le bilan instantané se présente de la manière suivante.

Bilan instantané des comptes de l'entreprise B à la fin de la période T2			
Actif		Passif	
Machine B = prix N €	N €	Epargne = valeur d'un produit accumulé de la structure de compétence SC1	N €

Les prix des deux machines sont égaux à N € puisqu'elles ont nécessité des structures de compétences identiques SC1.

En T3, les deux entreprises s'échangent leurs machines respectives.

Le bilan instantané des comptes des entreprises A et B, après l'échange, se présente alors de la manière suivante.

Pour l'entreprise A :

Bilan instantané des comptes de l'entreprise A à la fin de la période T2			
Actif		Passif	
Machine B = prix N €	N €	Epargne = Valeur d'un produit accumulé de la structure de compétence SC1	N €

Pour l'entreprise B :

Bilan instantané des comptes de l'entreprise B à la fin de la période T2			
Actif		Passif	
Machine A = prix N €	N €	Epargne = Valeur d'un produit accumulé de la structure de compétence SC1	N €

Ces deux balances sont celles que le comptable de chaque entreprise se doit de construire puisque les machines A et B non pas encore été utilisées pour produire leurs biens respectifs qui seront offerts sur le marché à partir de la période T3 au plus tôt.

Cette position du comptable se justifie par le fait que le chef de chacune de ces deux entreprises a pour rôle de préparer l'échange des produits qui seront fabriquées avec chacune des machines. La préoccupation principale du dirigeant concerne l'échange car la manière dont l'entreprise va le réaliser sur ses marchés conditionnera la « valeur qu'elle va créer ». Son rôle est de le préparer de telle sorte qu'il se déroule le plus efficacement possible. C'est ce concept d'échange et non celui de valeur propriétariale qui fournit la clé pour comprendre l'entreprise car tout ce qu'elle fait doit être ramené à lui.

L'acte d'échange constitue aussi un critère opérationnel de distinction entre celui qui le prépare, c'est-à-dire « l'entrepreneur », et celui qui est chargé de l'expliquer, en l'occurrence le « chercheur » en gestion.

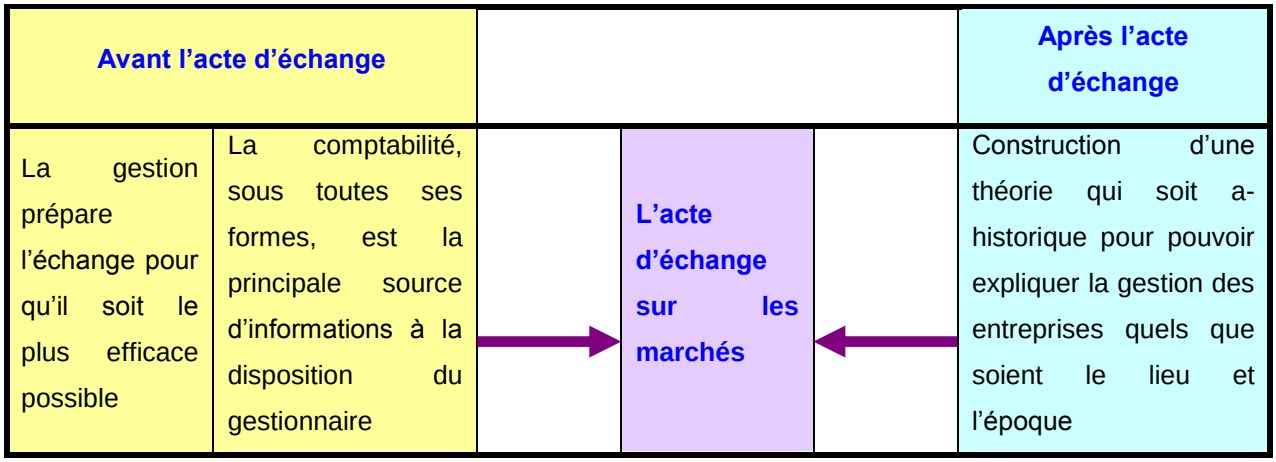
En effet, le chercheur doit fournir à l'entrepreneur une explication cohérente, non pas de ce qu'ils auraient dû faire concernant l'échange, mais des conséquences possibles de ce qu'il fait. Pour cela, il ne peut que se situer « après » que l'échange ait eu lieu et, de ce fait, constater des phénomènes tels que l'existence ou non d'un profit, ce qui lui permettra ensuite d'expliquer à quelles conditions celui-ci apparaît et se développe, ce qui n'est pas possible à l'entrepreneur pour qui l'échange n'a pas encore eu lieu.

Nous pensons que lorsque le chercheur se place du point de vue de l'entrepreneur, donc avant l'acte d'échange, il ne peut que constater les phénomènes psychologiques qui conditionnent le comportement de celui-ci mais il ne peut pas expliquer objectivement ce qui va se passer au moment futur de l'échange.

En conséquence, en se situant après, il n'a pas à se préoccuper en priorité des motivations et des comportements de celui qu'il envisage d'aider.

Or, gérer l'entreprise c'est-à-dire préparer l'acte d'échange comme le fait l'entrepreneur, c'est définir et maintenir le meilleur équilibre possible entre les fonctions spécialisées qu'elle met en œuvre et, à l'intérieur de celles-ci, entre leurs composantes. Cet équilibre est un arbitrage, au profit de l'exploitation générale, entre les besoins souvent contradictoires de ces différentes fonctions. La gestion se situe donc bien « avant » l'acte

d'échange puisqu'elle consiste à trouver les meilleures solutions possibles pour que l'entreprise survive et, si possible, se développe. Pour cela, la gestion utilise un système d'information dans lequel la comptabilité joue un rôle prépondérant même si d'autres informations non comptables telles que les statistiques, les études de marchés, les études de motivation, etc. sont aussi utilisées.



Cette distinction entre « l'avant » et « l'après » de l'échange permet de considérer que tout ce qui est réalisé « avant » ne peut être fondé que sur des « construits sociaux » qui varient d'un pays à l'autre. Il en est ainsi des normalisations comptables nationales mais aussi de l'éthique entrepreneuriale, du management et de la gestion. Il nous semble donc que ce n'est qu'en observant « après » que l'on peut participer à la construction des sciences de gestion.

En nous plaçant après l'acte d'échange nous constatons que la valeur trouve son origine, non pas avant mais au moment où il se produit quand la vente se réalise. En effet, aucune entreprise n'a jamais, à proprement parler, créé de la valeur puisque le prix qui l'exprime n'est qu'un nombre enregistré dans un compte après qu'une vente ait eu lieu.

En nous plaçant après l'acte d'échange, les deux balances instantanées précédentes obtenues après l'échange des machines A et B en T2, se complètent pour rendre compte de la totalité de ce qui est échangé.

Pour construire la balance complète de l'échange pour chacune des entreprises A et B, nous devons commencer par constater que l'échange instantané entre elles à la fin de la période T2 a déterminé un échange différé dans le temps à l'intérieur de chacun de leur patrimoine respectif.

Ainsi, le bilan complet de l'échange pour l'entreprise A se construira en ajoutant les deux actifs qui figurent successivement dans son patrimoine à deux instants successifs du temps. Il se présentera de la manière suivante, en tenant compte logiquement de la structure

de compétences utilisées pour produire l'épargne en T1 qui a permis de fabriquer la machine en T2 car cette épargne se trouve investie dans cette fabrication :

Bilan complet des comptes de l'entreprise A à la fin de la période T2			
Actif		Passif	
Machine B = prix N €	N €	Capital = droit sur l'actif composé de la machine B	N €
Machine A = Produit accumulé de la structure de compétences SC1	*N €*	*Contre-valeur de l'épargne représentant le produit accumulé de la structure de compétences SC1 = profit à attendre = amortissement*	*N €*
TOTAL	**2 N €**	**TOTAL**	**2 N €**

En échangeant la machine A contre la machine B, l'entrepreneur A a accumulé, c'est-à-dire qu'au lieu de l'utiliser pour sa consommation personnelle, il l'a échangée contre la machine B qui lui servira à produire et à vendre sur le marché.

Il nous semble que nous commettrions une erreur de logique en disant que la valeur de la structure de compétences SC1 qui a été nécessaire pour fabriquer la machine A s'est transmise dans celle de la machine B au moment de l'échange. Cela serait vrai si la valeur était une propriété appartenant à la machine. Or, ce n'est pas le cas puisqu'elle fait partie du domaine théorique et que, de ce fait, elle s'exprime dans la réalité par le prix figurant dans le compte « Machine ».

Le « *Produit accumulé de la structure de compétences SC1* » représente alors à l'actif la valeur latente de l'épargne accumulée en T1 pour fabriquer la machine A qui, par l'échange, permet d'obtenir la machine B en T2.

La « *Contre-valeur de l'épargne représentant le produit accumulé de la structure de compétences SC1 = profit à attendre = amortissement* » qui vient équilibrer au passif ce « *Produit accumulé de la structure de compétences SC1* » ne sera effective que lorsque les produits fabriqués avec la machine B auront été vendus sur le marché à un prix qui intègre le « *profit à attendre* » de cette épargne investie. Si, par exemple, la machine B dure une période T3, en étant vendus 2N € les produits qu'elle permet de fabriquer rempliront les N € correspondant à « *Machine A = Produit accumulé de la structure de compétences SC1 »* sous forme de trésorerie en supposant que les clients aient payé comptant. La contre-partie au passif sous forme de « *Contre-valeur de l'épargne représentant le produit accumulé de la structure de compétences SC1 = profit à attendre = amortissement »* sera alors effective et pourra être enregistrée sous la forme comptable de l'amortissement. Les N € restant du produit des ventes viendront rembourser au passif le « capital » puisque nous avons supposé que la machine durait une période et donc serait hors d'usage à la fin de celle-ci.

Ainsi, lorsque les produits fabriqués par la machine B auront été vendus, le bilan comptable de l'entreprise A se présentera de la manière suivante :

Bilan des comptes de l'entreprise A après avoir vendus les produits fabriqués avec la machine B			
Actif		Passif	
Trésorerie	2 N €	Capital = droit sur l'actif	N €
		Profit moyen minimum = amortissement	N €
TOTAL	**2 N €**	**TOTAL**	**2 N €**

Si c'est seulement la moitié des clients qui a réglé comptant, on obtiendra comme présentation comptable :

Bilan des comptes de l'entreprise A après avoir vendus les produits fabriqués avec la machine B			
Actif		Passif	
Créances sur les clients	N €	Capital = droit sur l'actif	N €
Trésorerie	N €	Profit moyen minimum = amortissement	N €
TOTAL	**2 N €**	**TOTAL**	**2 N €**

Nous constatons ainsi que le profit est inhérent à l'acte d'échange. Il est généré par lui comme contre valeur de l'épargne investie. Ce qui s'échange en définitive, c'est cette épargne investie contre le profit futur qui ne devient effectif que lorsque les produits réalisés au moyen de cet investissement auront été vendus à un prix suffisant sur le marché.

Si ce prix est supérieur à ce qui permet d'échanger l'épargne investie, par exemple 2,5 N € au lieu de deux, la différence de 0,5N € est « hors échange », c'est-dire qu'elle ne peut pas s'expliquer par le mécanisme de l'échange. Elle provient du fait que l'entreprise peut artificiellement augmenter son prix parce qu'elle jouit d'une situation de monopole temporaire sur le marché. Ce montant de 0,5 N € constitue pour elle une « rente » qui correspondra au résultat comptable établi dans le compte de résultat si et seulement si les coûts ont été conservés en valeur historique.

Le compte de résultat se présentera schématiquement de la manière suivante :

Compte de résultat de l'entreprise A après avoir vendus les produits fabriqués avec la machine B			
Charges		Produits	
Coûts historiques des facteurs consommés	N €	Produit des ventes	2,5N €
Profit moyen minimum = dotation aux amortissements	N €		
Résultat bénéficiaire = rente commerciale réelle	0,5N €		
TOTAL	**2,5N €**	**TOTAL**	**2,5N €**

A ce compte de résultat correspondra le bilan suivant en supposant que les créances clients s'élèvent maintenant à 0,5N € :

Bilan de l'entreprise A après avoir vendus les produits fabriqués avec la machine B			
Actif		Passif	
Créances sur les clients	0,5N €	Capital = droit sur l'actif = Valeur d'un produit de structure de compétence SC(1)	N €
Trésorerie	2N €	Profit moyen minimum = amortissement	N €
		Résultat comptable = Rente commerciale réelle	0,5N €
TOTAL	**2,5 N €**	**TOTAL**	**2,5 N €**

Cette logique de fonctionnement concernant l'entreprise A se retrouve intégralement et symétriquement pour l'entreprise B.

Dans la pratique, il serait dangereux pour l'entrepreneur A de raisonner de cette manière car il n'est pas sûr du tout de vendre les produits fabriqués par la machine B à un prix qui lui permette au minimum d'échanger son épargne investie contre le profit futur. Son rôle est de calculer le prix des produits fabriqués par la machine B pour que son activité soit rentable, c'est-à-dire dégage au minimum le profit moyen et, si possible, une rente. Notre rôle en tant que chercheur est inverse : il est de lui expliquer à quelles conditions le produit pourra être vendu à ce prix. Cette condition ressort du mécanisme de l'échange tel qu'il est structuré par les bilans complets : il faut que les produits fabriqués par la machine B puissent être échangés à leur prix, c'est-à-dire qu'un entrepreneur C, par exemple, ait versé les salaires qui serviront à acheter les produits fabriqué par la machine B, ce qui implique logiquement, qu'une autre structure de compétence SC3 ait été utilisée dans l'entreprise C. autrement dit, le profit et la rente ne peuvent se matérialiser que si d'autres travaux ont été réalisés dans d'autres entreprises.

2.2.4 – Nécessité de mesurer en coût historique

Notre logique de raisonnement n'est valide que si les éléments utilisés dans l'activité productive sont valorisés en coût historique conçu comme un coût social de structure de compétence. Cette notion de coût historique n'a pas encore été identifiée puisque la stabilité des pratiques sociales entraînait comme conséquence une correspondance permanente entre l'échelle des prix et celle des coûts. Le coût historique ou le prix de marché fournit alors un point d'ancrage pour pouvoir expliquer comment la richesse se reconstitue et se développe dans le temps à travers les mécanismes du profit et de la rente.

Lorsque ce point d'ancrage n'est plus stable, c'est-à-dire lorsque l'échelle des prix ne reflète pas celle des coûts historiques, il ne sera pas possible de suivre l'enchaînement logique du raisonnement pour mettre en évidence la différence entre le profit moyen généré par l'échange lui-même et la rente. En effet, dans ce cas et en reprenant l'exemple que nous avons développé ci-dessus, les prix de marché de la machine B pour l'entrepreneur A et de la machine A pour l'entrepreneur B ainsi que ceux des composants permettant la fabrication des produits peuvent changer, ce qui modifie les équilibres du compte de résultat et du bilan tout en donnant des informations inexactes dans leur interprétation. Si nous supposons que les actifs et les passifs, notamment financiers, soient valorisés en juste valeur correspondant à leur prix de marché lorsque celui-ci est efficient et, donc, à leur valeur fondamentale, nous verrons apparaître au bilan une perte ou une rente « financière » correspondant respectivement à la moins-value ou à la plus-value potentielle qui serait générée si les actifs et les passifs étaient vendus sur le marché.

Si nous supposons l'existence d'une plus-value potentielle de 1,5 € sur des actions que l'entreprise A possède sur une autre entreprise, nous obtiendrons le bilan suivant :

<table>
<tr><td colspan="4">Bilan de l'entreprise A après avoir vendus les produits fabriqués avec la machine B</td></tr>
<tr><td colspan="2">Actif</td><td colspan="2">Passif</td></tr>
<tr><td>Créances sur les clients</td><td>0,5N €</td><td>Capital = droit sur l'actif = Valeur d'un produit de structure de compétence SC(1)</td><td>N €</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Trésorerie</td><td rowspan="2">2N €</td><td>Profit moyen minimum = amortissement</td><td>N €</td></tr>
<tr><td>Résultat comptable = Rente commerciale réelle</td><td>0,5N €</td></tr>
<tr><td>Ecart sur actifs financiers</td><td>1,5 €</td><td>Rente financière potentielle</td><td>1,5 €</td></tr>
<tr><td>TOTAL</td><td>4 N €</td><td>TOTAL</td><td>4 N €</td></tr>
</table>

Nous voyons sur ce bilan que cette rente financière ne correspond à aucun produit de structure de compétence SC(?) puisqu'elle a pour origine l'activité spéculative de certains opérateurs. Elle n'a aucune consistance réelle or, telle qu'elle apparaît dans le bilan, elle est susceptible d'être distribuée, ce qui ne va pas sans poser des problèmes éventuellement de trésorerie à l'entreprise.

Il nous semble que ce soit un abus de langage que de parler de création de valeur dans la mesure où aucune valeur n'est réellement créée. Elle correspond simplement à la distribution d'un pouvoir d'achat sur les biens et services existants qu'elle n'a pas contribué, en général, à produire. Ce pouvoir d'achat considérable destiné à un petit groupe de personnes creuse les inégalités comme jamais ce fut le cas avant le début des années 1980. Le jeu de bascule entre ceux qui profitent de ce pouvoir d'achat supplémentaire et les autres qui ne perçoivent pratiquement rien de plus, s'opère essentiellement via l'inflation du prix d'achat et de la location de l'immobilier.

Par ailleurs, la volonté d'étendre la juste valeur à tous les actifs et passifs risque d'amener des distorsions de valeurs dans ceux-ci dont la cohérence d'ensemble dans la construction et le maintien de l'organisation de l'entreprise sera remise en question.

Enfin, nous pouvons constater que l'existence de cette rente financière potentielle est une incitation permanente à utiliser la trésorerie pour racheter les actions de la société qui porte juridiquement l'entreprise afin que l'augmentation de la demande fasse augmenter le cours et que la diminution du nombre d'actions en fasse augmenter le dividende. Or, la trésorerie serait plus judicieusement utilisée à investir pour créer des richesses et des emplois.

2.3 - La dynamique du don chez Mauss

2.3.1 - Distinction entre le don et l'échange

Marcel Mauss est le neveu par alliance, l'élève et l'héritier spirituel de Durkheim. N'étant jamais allé sur le terrain, il s'inspire fortement des monographies de Malinowski et de Boas Il fait de l'anthropologie par personne interposée en imaginant des dialogues entre des ethnographes qui ont travaillé de manière indépendante même s'il arrivait parfois que certains utilisent les résultats obtenus par les autres. C'est ainsi qu'il instaure un dialogue entre Malinowski et Boas pour montrer dans son célèbre « Essai sur le don. Forme et raison de l'échange dans les sociétés archaïques » (1923-1924), à l'aide d'exemples empruntés à diverses sociétés primitives, que l'économique ne peut pas être séparé du sacré et que le don est un « phénomène social total » pour lequel il reprend le mot de « potlatch **»** qui appelle un contre-don d'une égale valeur symbolique. D'une part, il montre que les échanges s'effectuent sous la forme de dons « obligatoirement donnés, faits et rendus » et, d'autre part, il généralise l'apport de Boas en parlant de « prestation totale » car dans le don s'expriment en même temps toutes sortes d'institutions, familiales, juridiques, religieuses, économiques, scientifiques, morales**...** Même opérés entre des personnes, les dons concernent l'ensemble des membres du groupe et ont des répercussions sur la totalité de celui-ci et de ses équilibres. Toutefois, Mauss ne se propose pas d'étudier le système des prestations économiques dans son entier. Il en choisit un des traits sous la forme du don, qui semble « volontaire, libre et gratuit », mais qui est pourtant « contraint et intéressé ».

Le don n'est ni de l'ordre de la fusion, ni de la charité, ni de l'amour absolu. Il est porteur de rivalité tout en se mariant de façon complexe avec du partage. Il est animé en même temps par de la concurrence et de l'entente et, de ce mélange, triomphent le plus souvent des valeurs d'alliance qui prennent le pas sur celles de l'hostilité. Il unit et sépare, chacun rivalisant pour donner et se battant avec l'autre pour se montrer le plus généreux. Le

don est lutte, non pas « pour » mais « par » la richesse, la santé, le prestige ou la rivalité, comme un moyen au service d'une autre fin qui est celle de faire lien. Il n'apparaît pas comme une suite discontinue d'actes individuels aléatoires ou spontanés, déterminés par des sentiments de générosité ou par le poids des circonstances. Il se développe selon trois phases successives qui sont l'obligation de donner, l'obligation de recevoir et l'obligation de rendre :

- l'acte fondateur est le don proprement dit qui marque la reconnaissance de l'autre soi-même, de l'alter égo car il exprime le fait que ce qui appartenait à celui qui donne appartient ensuite à celui qui reçoit,
- le deuxième acte comprend l'acceptation du don par le receveur qui reconnait la valeur de celui-ci pour son propre usage. Il y a une obligation de recevoir qui appelle celle, non moins insistante, de restituer quelque chose sous une forme ou sous une autre, ne serait-ce que par de la reconnaissance ou de l'estime. Celui qui reçoit mais ne rend pas perd la face. Cet engagement de réciprocité garantit l'égale dignité des hommes impliqués dans le courant des échanges, même si la contrepartie est de nature autre que celle du don initial,
- le troisième acte est le contre-don ou « potlatch » à proprement parler. Il élimine une différence de valeur entre celle reçue du donateur et celle perçue par le receveur, ce qui revient inconsciemment à égaliser les valeurs matérielles de ce qui est échangé pour mettre en avant la valeur sociale de l'échange, sous risque, si cette procédure n'est pas respectée, que le don ne devienne un générateur d'inégalités.

L'analyse de Mauss fait entrevoir le don comme chose et valeur, signe et symbole toujours inscrits dans un cycle dynamique et interactionniste.

Dans les sociétés archaïques, le don constitue la forme générale de l'interaction sociale. Etant une spontanéité obligée, il n'est réductible ni à la contrainte sociale qu'évoquent les paradigmes holistes, ni à l'image de l'absolue liberté sur laquelle s'édifie l'individualisme méthodologique.

Antérieur à l'émergence et, *a fortiori* à la scission, du marché et de l'État, il ne naît pas d'en bas, de l'action des individus séparés de leurs rôles sociaux, ni d'en-haut, d'une loi absolument préalable à l'action des hommes. Il nait de la relation, non pas entre des supérieurs et des inférieurs, ni des égaux *a priori*, mais de celle entre des pairs qui se révéleront tels pour avoir subi l'épreuve de la générosité.

Le donateur véritable n'est pas celui qui donne pour donner mais celui qui donne aux autres la possibilité de donner à leur tour, c'est-à-dire de rendre, sinon, le don, signe d'alliance, s'annihile lui-même.

A travers la relation de don s'effectue la reconnaissance des êtres humains entre eux s'opérant par la réversibilité de la place qu'ils occupent alternativement dans le cycle du don. Ce n'est qu'à cette condition que, par ce cycle réversible à trois temps, peuvent se développer la sphère de coopération et cette sociabilité primaire qu'est la réciprocité. Le don apparaît ainsi comme éminemment pacificateur puisque l'échange de valeurs égales s'effectue dans le cadre de rapports sociaux librement acceptés. Mais, en réalité, cette égalité est trompeuse car elle est placée sous le signe de la rivalité, le contre don devant dépasser le don lui-même compte tenu du surplus qu'il doit apporter.

Mauss ne se contente pas de fournir une explication du don, il cherche aussi à déterminer quelle est la raison qui impose l'obligation de rendre après avoir reçu. Selon lui, c'est dans la chose donnée que se trouverait la force qui contraint le donataire à la rendre. Les choses échangées seraient dotées d'une âme à l'exemple du « hau »[72] chez les tribus maories de Nouvelle-Zélande pour lesquelles l'esprit qui accompagne la chose contraint le receveur à payer en retour le donateur sous peine de perdre une part de lui-même[73]. Ainsi, la chose qui circule garde en elle la trace des personnes qui l'ont possédée : le contre-don permet de rendre hommage au donateur et d'éteindre la dette. Par exemple, dans la Kula, chacun des soulavas et des mwalis avait « un nom, une personnalité, une histoire, même un roman » et dans le potlatch selon Boas, ce sont les objets en cuivre qui étaient les plus valorisés car, là aussi, chacun d'eux avait les attributs d'un être vivant : « il parle, grogne et demande à être donné » (Mauss, 1923-1924).

Lévi-Strauss conteste cette interprétation de Mauss en disant que le « hau » n'est qu'une légitimation particulière de l'exigence de réciprocité qui, elle seule, est universelle, ce qui lui ferait manquer la dimension structurale de l'inconscient. Mais ce qui intéresse Mauss, c'est essentiellement le caractère de support subjectif, socialement constitué, de l'obligation de donner en retour. Il cherche à recenser les formes mythiques que prend, selon les sociétés, les mêmes nécessités de production et de circulation des biens mais aussi de projections imaginaires en ceux-ci par chaque personne de qualités et d'attributs tels que la conscience de soi, l'intentionnalité, la parole, etc. qui n'appartiennent objectivement qu'à elle.

[72] Le mot « hau » est en quelque sorte, l'équivalent du mot latin « spiritus », désignant à la fois vent, souffle et âme. C'est un indigène maori, Tamati Ranaipiri, qui a donné à Mauss l'idée du « hau » en lui exposant une croyance indigène voulant que le hau est une force qui habite la chose donnée et qui peut être nuisible à celui qui a reçu s'il ne donne pas quelque chose en retour à celui qui a donné.

[73] Ces tribus sont divisées en pêcheurs, agriculteurs et chasseurs et sont censées échanger constamment leurs produits. En donnant un objet à quelqu'un, on lui donne en même temps ce pouvoir spirituel dont il est imprégné.

2.3.2 - La place actuelle du don dans les sociétés

Si on peut présumer qu'à l'origine, tout système d'échanges avait un caractère sacré chez tous les peuples, sa transformation vers celui que l'on connaît actuellement où, lorsque nous achetons quelque chose, une fois le paiement effectué nous ne nous sentons liés par aucune obligation vis-à-vis du vendeur et vice-versa, a suivi un rythme différent selon les peuples. Testart (Sitographie n° 8), en analysant la différence entre l'échange et le don, montra que l'analyse des modalités et des raisons de l'échange dans les sociétés archaïques fait apparaître que le don solennel, la dépense ostentatoire et non le pur calcul d'intérêts personnels, sont les formes par lesquelles s'effectue le contrat. Cette différence n'est pas dans le fait du retour car on connaît la régularité des échanges de cadeaux. Elle ne vient pas plus de ce que le retour soit ou non attendu car il existe aussi des dons intéressés où l'on donne dans l'espoir de recevoir plus en retour comme dans le bakchich. La différence vient de ce que le donateur ne peut pas légitimement réclamer un contre-don alors qu'un échangiste est toujours en droit de réclamer une contrepartie.

Avec l'invention en droit par les Romains au début de notre ère de la personnalité juridique se superposant à la personnalité naturelle, c'est le juridique qui permet de distinguer les deux phénomènes : le droit d'exiger une contrepartie caractérise l'échange et manque dans le don. On peut montrer sur cette base que le kula des Trobriandais n'est pas un don mais bien un échange : car on peut réclamer, au besoin par la violence, la contrepartie due. Par contre, le potlatch chez les Amérindiens de la Côte Pacifique est un ensemble de dons et de contre-dons si nous le considérons dans son instantanéité alors qu'il devient un échange si nous l'abordons dans sa dimension décalée dans le temps[74].

Dans l'Inde et en Germanie, on a conservé encore dans les époques historiques, les institutions directement attachées aux droits archaïques, tandis que les Romains n'en ont entretenu que des traces. Mais partout ailleurs, dans les sociétés qui sont restées primitives, en Mélanésie, en Polynésie, en Afrique, chez les Indiens d'Amérique, ces systèmes sont encore vivants.

Il serait hasardeux de dire que dans nos sociétés industrialisées actuelles, il ne reste rien de cette mentalité primitive trop encombrée de considérations de personnes et que le système primitif d'échanges de dons ne continue pas d'exister sous des formes dissimulées. Il ne faut pas chercher bien loin pour trouver des exemples très contemporains de la pratique naturelle du don lorsqu'elle resurgit à l'occasion des fêtes et des cérémonies qui obéissent souvent à la coutume des « cadeaux reçus, cadeaux rendus » , même s'il arrive parfois que l'on puisse se sentir obligé de faire un cadeau alors que le cœur y participe moins que la courtoisie.

[74] Ces pratiques peuvent s'interpréter conformément à la Loi de débouchés de J. B. Say.

Sorti il y a un siècle du féodalisme, le Japon garde en bien des points les traces de l'ancienne pratique du don par rapport à laquelle les entreprises japonaises fournissent un exemple intéressant en termes de management. La formation des cadres, avant d'être une affaire intellectuelle ou technique, est une matière d'intégration dans l'esprit de l'entreprise où l'on travaille auquel est donné le nom de « shafû ». Un agent administratif, technique ou commercial, est un homme de telle ou telle société avant d'être comptable ou mécanicien. Il est donc difficile de trouver et de garder un emploi uniquement en raison de la compétence dans un certain domaine, car l'intégration dans l'esprit de l'entreprise est un travail de longue date. La réalisation de cette intégration explique la relative immobilité du personnel dans les grandes entreprises japonaises. D'une manière plus générale, il semble qu'aucune société ne puisse s'instituer et perdurer sans faire sa part au don, à la générosité et à l'inconditionnalité. Il en est ainsi de la société moderne qui voit le don faire retour de toutes parts alors qu'elle s'est bâtie sur son expulsion hors de la sphère publique et sur son confinement dans le domaine des affaires privées. Par exemple, nous pouvons l'identifier dans les contextes suivants qui reflètent une dynamique de type potlatch :

- contribution aux repas communautaires aussi appelés « repas canadiens » où chacun apporte spontanément un plat ou une boisson pour tous,
- obtention d'une légitimité et d'une position hiérarchique plus importante en fonction de la qualité et de la quantité des contributions faites dans une dynamique de groupe,
- obtention des droits de modération dans une communauté virtuelle, comme c'est le cas de Wikipédia, en fonction des contributions antécédentes,
- etc.

Cela peut paraître surprenant qu'après deux mille ans de refaçonnage de l'esprit du don archaïque par le modèle du don chrétien et des contraintes inhérentes à sa cohabitation avec les exigences modernes de l'efficacité fonctionnelle, la triple obligation de donner, recevoir et rendre dégagée par Mauss continue à informer une part importante de l'action dans les sociétés modernes. Bien que la modernité démocratique ait lutté, à juste titre, contre les perversions du don qui apparaissent aussitôt qu'il sort de l'horizon de la parité, il continue à constituer la loi de l'interaction primaire dans les sphères sociales telles que la famille, le voisinage, la camaraderie, la vie associative, etc. Sénèque (1993) fournit un début d'explication à ces phénomènes en montrant, il y a 2 000 ans, que les pairs ne sont pas les égaux car nous recevons de celui à qui nous aurions pu donner. Poussant son raisonnement plus loin pour savoir si un esclave pouvait être un bienfaiteur et l'auteur d'un don, il répondit : « *Affirmer qu'un esclave n'est en aucune circonstance le bienfaiteur de son maître, c'est ignorer que l'humanité a ses droits. Ce qui importe en effet ce sont les sentiments du*

bienfaiteur, non sa position sociale »[75]. La circulation des bienfaits selon Sénèque, en tant qu'elle obéit à l'exigence de parité, n'est donc pas bornée au cercle étroit des égaux. Elle n'est pas limitée aux frontières d'une caste, pas plus qu'à l'unilatéralité qui caractérise les dons effectués par le patron à ses clients.

Bien sûr, la pratique du don ne saurait irriguer, telle quelle et à elle seule, la circulation générale des biens et services ordinaires du monde moderne que Georges Bataille (1949) appelle l'« économie restreinte ». A celle-ci qu'il identifie aux conceptions raisonnables d'un monde social conforme à ses comptes, régi par le principe de l'intérêt bien compris et du primat de la production sur la consommation, il oppose l'existence d'une « économie générale » animée par un obscur « esprit » collectif, esprit à la fois émulateur, destructeur et pacificateur, et dans laquelle la dépense improductive prime sur la production en organisant collectivement la destruction des richesses comme une réponse au besoin caché de l'homme pour les prestations totales agonistiques[76].

Tant par sa thématique originale que constitue le don-échange, que par l'innovation méthodologique du concept sociologique de fait social total, l'Essai sur le don de Mauss constitue un apport décisif pour appréhender sous un jour radicalement nouveau l'ensemble des phénomènes économiques en société.

2.3.3 – Interprétation théorique du don et structure des échanges

L'Essai sur le Don constitue une généralisation théorique du potlatch en trois étapes : donner, recevoir et rendre. La théorie du profit et de la rente que nous avons proposée au chapitre précédent s'applique aussi ici tout en constatant que tant que la personne juridique autonome n'est pas une réalité sociale, l'échange ne peut avoir lieu sous la forme où nous le connaissons. Dès que cette personnalisation est effective, alors le don se transforme en échange pour la très grande majorité de nos activités permettant ainsi de développer les pratiques liées à la recherche du profit et de la rente.

---

[75] Le traité de Sénèque, Les Bienfaits, représente une prodigieuse anticipation de l'Essai sur le don de Mauss. Denis Vidal a déjà fait remarquer que Sénèque, commentant le thème des trois grâces, formule 2 000 ans avant Mauss la théorie de la triple obligation de donner, recevoir et rendre.

[76] Par exemple, telle est l'histoire que raconte le mot latin « hostis » à travers les multiples phases de son évolution. « Hostis », c'est à la fois étranger, hôte, celui qui accueille et celui qui est accueilli, et aussi ennemi. « Hostio », rendre égal ou rendre la pareille, dissimule le sens de rivalité, et « hostio » qui est traité comme un autre mot, implique le sens de destruction. « Hostimentum » c'est à la fois compensation, représailles et revanche. « Hostia », est offrande expiatoire. Aujourd'hui on aurait beaucoup de peine à croire que d'une même souche découlent des mots aussi dissemblables que hôte, hôtesse, hôtel, hôpital, hospitalité, hostilité, hostie, otage, ost (ancien français, armée), ostoier (ancien français, guerroyer).

2.4 - Valeur compétence et définition du domaine de la comptabilité

La compétence étant fonction de l'état de développement historique et scientifique de la société, son appropriation par les êtres humains représente un coût social, ce qui nous a permis de dire que le coût historique présente une composante sociale. Son rythme d'évolution qui dépend essentiellement du progrès technique n'est pas constant dans le temps. Si la compétence s'améliore dans la fabrication d'un bien et pas dans celle des autres biens, la valeur unitaire de ce bien diminuera par rapport à celle des autres puisqu'il faudra utiliser moins de compétence pour l'obtenir. Pour que la valeur globale de l'ensemble de la production de ce bien reste constante, il sera nécessaire d'en produire une plus grande quantité. Sur le marché, le prix du bien devrait aussi diminuer et, en même temps, une plus grande quantité devrait être mise à disposition des clients ce qui augmentera leur richesse.

En effet, la valeur s'exprimant à travers un prix qui ne prend d'existence que dans son inscription dans un compte, l'écriture des prix dans les comptes ne peut pas être conçue comme la « création de valeur » car celle-ci doit correspondre à un « plus » pour l'entreprise et ses parties prenantes, c'est-à-dire à un droit de pouvoir acheter des biens et des services dans l'économie. L'inscription d'un prix dans un compte n'est pas ce droit. Celui-ci peut-être considéré comme étant matérialisé par de la trésorerie disponible qui représente bien une créance sur l'économie. Et cette trésorerie supplémentaire n'a pu être obtenue par l'entreprise qu'à travers les échanges sur ses marchés. Or, sur ceux-ci, on n'échange pas des « prix » mais des biens et des services. La création de valeur devrait donc être associée à la possibilité de disposer, d'une période à l'autre, d'une plus grande quantité de biens et de services, lesquels sont produits, stockés et distribués grâce aux actifs dont l'entreprise dispose.

En conséquence, de la même manière qu'il ne faut pas confondre la valeur et le prix, il faut bien distinguer aussi la valeur et la richesse ou, ce qui revient au même, entre la valeur et le produit, leur évolution se faisant de manière opposée. Etre plus riche ne consiste pas à créer de la valeur mais des produits dont le prix unitaire diminue parce que la valeur compétence unitaire diminue. La confusion entre la « valeur » et la « richesse » empêche de poser correctement le problème de la « création de richesse » ou celui corrélatif de la « création de valeur ».

Comme le progrès technique se diffuse dans toutes les branches d'activité, il arrivera un moment où les rapports de valeur seront redevenus ce qu'ils étaient avant la mise en œuvre de ce progrès technique, ce qui, si le marché fonctionne dans de bonnes conditions de concurrence, entraînera un réalignement des prix les uns par rapport aux autres et une plus grande quantité de biens disponibles à l'achat.

Ainsi, créer de la richesse d'une période à l'autre dans la réalité signifie, en définitive, ne pas perdre de valeur dans la théorie et c'est un des rôles fondamentaux de la comptabilité

que de constater dans les comptes cette reproduction de la valeur dans le temps. Cette constatation concerne la comptabilité réelle qui doit jouer un rôle informatif et de contrôle. La théorie comptable que nous avons proposée permet d'expliquer l'échange sur un marché tout en indiquant ce qui empêche parfois celui-ci de fonctionner normalement. En ce sens, elle est à la fois explicative et normative puisqu'elle propose un modèle de fonctionnement parfait du marché.

Ce modèle suppose que l'épargne investie soit rémunérée au minimum au taux de profit moyen en vigueur dans la société et que ce n'est qu'à cette condition qu'elle pourra devenir un « capital ». Cette création supplémentaire de biens et les ventes correspondantes se traduisent par des enregistrements de prix et/ou de coûts dans la comptabilité. Celle-ci doit donc être définie et organisée pour permettre de calculer le niveau de « création de valeur » correspondant. Pour que notre raisonnement soit objectif, nous devons concevoir le capital investi comme étant engagé dans un processus d'échange échelonné dans le temps avec le profit futur, les écritures d'amortissement étant chargées de traduire comptablement ce phénomène. Cela implique que l'on raisonne en coûts historiques et que les profits dégagés soient étroitement liés au fonctionnement du marché et non pas résulter d'une volonté d'obtention d'un taux par les actionnaires.

Par ailleurs, le raisonnement comptable ne peut se déployer logiquement que si le champ de définition des faits comptables est homogène.

A ce titre, nous devons évacuer un certain nombre de faits qui pourraient être l'objet d'une inscription dans un tableau à deux colonnes sans qu'ils soient pour autant comptables au sens où nous entendons ce mot.

Il s'agit en particulier de la valorisation de la compétence des salariés dont certains chercheurs réclament fortement la valorisation (Amblard, 1999). Celle-ci est impossible dans le cadre de notre théorie car il ne nous est pas possible, pour continuer à raisonner dans un champ homogène, de confondre la cause et l'effet. Si la structure de compétences est la cause des produits fabriqués et vendus, elle ne peut elle-même être considérée comme un effet dont elle serait sa propre cause. Si c'était le cas, notre champ de définition de la comptabilité perdrait son homogénéité.

Il en est aussi de la comptabilité verte encore appelée comptabilité de l'environnement, non pas qu'il ne soit pas possible d'en tenir une mais elle ne rentrerait pas dans la définition que nous avons donnée d'un fait comptable dans la mesure où l'objectif premier des faits environnementaux n'est pas la reproduction de la valeur compétence dans le temps mais la définition des mesures qui permettraient de montrer que l'environnement est respecté. Si l'on prend, par exemple, le choix d'un investissement respectueux de l'environnement, son enregistrement comptable sera le même qu'un autre qui n'est pas

prévu pour cela, ses caractéristiques propres touchant à l'environnement pouvant simplement faire l'objet d'un document descriptif de manière extra-comptable.

Le domaine comptable que nous retenons est celui des opérations marchandes à l'exclusion de toutes autres.

Nous allons illustrer les apports théoriques de ce chapitre à l'occasion des trois chapitres qui suivent en montrant tout d'abord comment la comptabilité a été inventée sous le néolithique puis, comment les normes comptables qui permettent à la comptabilité de remplir sa fonction de contrôle ont été inventées dans la Haute Antiquité pour terminer par la mise en relief de l'évolution des méthodes d'enregistrement comptable jusqu'au début du 20ème siècle, méthodes qui modifient la pratique mais non la théorie que nous avons proposée.

Chapitre 3 - La comptabilité concrète au Néolithique

Le mode de vie des sociétés inégalitaires par rapport à celles qui étaient égalitaires constitua un changement radical que Childe (1925) appela « Révolution Néolithique »[77] pour désigner, non pas une véritable révolution soudaine mais une évolution plus ou moins rapide[78] et géographiquement disparate de traits techniques, économiques et sociaux. Actuellement, elle n'est plus identifiée seulement par le polissage des pierres mais aussi et surtout comme un stade culturel précédant l'Antiquité et prolongeant, en l'amplifiant, le processus de transformation des modes de vie des groupes humains égalitaires en tribus inégalitaires. Ainsi, pour Testart (1979), la Révolution Néolithique est caractérisée par le passage d'un mode agro-pastoral à la découverte des techniques de stockage alors que pour Jacques Cauvin (1978), archéologue français, l'agriculture aurait été une solution pour créer de nouveaux rapports sociaux en étant « davantage une forme d'adaptation de la société humaine à elle-même plus qu'à son milieu extérieur ». La Révolution Néolithique ne relèverait alors pas de contraintes environnementales exogènes aux tribus inégalitaires mais d'une dynamique qui leur serait endogène à partir d'une modification de leur religiosité un peu plus de 10 000 ans avant J. C.

L'abandon du nomadisme au profit de la sédentarisation agricole allait provoquer de nouveaux besoins chez l'homme qui nécessiteront aussi bien des innovations techniques que de profondes transformations urbaines et sociales que Childe (1925) appela « Révolution urbaine ». Parmi celles-ci, les deux plus importantes furent :

- le développement des villes-Etats qui se fit en plusieurs étapes,
- la modification de la religiosité.

Ces nouveaux besoins permettront le développement du commerce à l'origine de la mise en place d'un système de contrôle des richesses créées qui donna naissance à la comptabilité, d'abord concrète au moyen d'objets d'argile compté mais non valorisés puis de plus en plus abstraire avec le développement de la valorisation rendue possible par celui de la monnaie.

[77] C'est John Lubbock qui, le premier, employa en 1865 le terme de « Néolithique », du grec « neos », nouveau, et « lithos », pierre. Il décrivait une époque marquée par la systématisation, à la suite d'une phase de façonnage par percussion, du polissage de certains outils de pierre.

[78] Cependant, cette hypothèse d'un changement rapide, si elle est encore largement discutée par les préhistoriens, s'oppose aujourd'hui à la théorie d'une évolution plus progressive fondée sur l'adoption d'une économie de production et initiée dès le début du Mésolithique (Dan Semenescu, 2008).

3.1 - Les innovations techniques

La satisfaction de nouveaux besoins chez l'homme sédentaire nécessita des innovations techniques. Les principales portent sur :

- la généralisation de l'outillage en pierre polie provenant des chasseurs-cueilleurs, et sur l'invention de la poterie 8 000 ans avant Jésus-Christ,
- le travail des métaux comme le cuivre de 10 000 à 5 000 avant JC, puis sur la métallurgie avec le bronze[79], 3 500 ans avant J. C.
- de nouvelles techniques agricoles qui font aussi leur apparition.

L'invention de la poterie en montant des colombins d'argile les uns sur les autres, sans « tour de potier », sous forme de récipients résistant au feu permit la cuisson des grains comme cela est prouvé sur les sites de Catal Huyuk en Anatolie et de Tepe Guran en Mésopotamie. Ces poteries utilitaires cuites qui se généraliseront 6 000 ans environ avant J. C. vont faciliter et sécuriser la conservation des aliments.

Avec l'invention du tour de potier, environ 4 000 ans avant J. C., il fut possible de produire en grand nombre d'objets variés en terre cuite qui facilitèrent la conservation et le stockage des excédents de céréales et qui furent distribués sur de larges territoires.

A mesure que les développements technologiques furent appliqués par les agriculteurs, les cultures obtenues[80], augmentaient en générant, par rapport aux besoins alimentaires de subsistance, des excédents qui incitèrent à constituer des réserves et à pratiquer des échanges avec les autres.

3.2 - La « Révolution urbaine »

L'étude de la Révolution urbaine permet de comprendre comment l'activité de comptage a été à l'origine de la structuration sociale des villes naissantes et, devant le besoin d'information pour aider à prendre les décisions, comment elle s'est transformée en comptabilité.

[79] A la métallurgie du bronze succédera celle du fer dans l'Antiquité, environ 1 100 ans avant J. C.

[80] Mais aussi, dans une moindre mesure, la pêche. La domestication et l'élevage des animaux apparaîtront à la même époque. Comme les agriculteurs, les bergers se sont alors servis de petits cailloux pour compter les entrées et les sorties de leurs moutons de la bergerie.

Quatre étapes successives caractérisent cette révolution urbaine.

- Modification de l'habitat et domestications animales.
- Augmentation de la taille des villages.
- Développement de la hiérarchie sociale.
- Uruk première ville-Etat.

3.2.1 - Modification de l'habitat et domestications animales

L'agriculture impose aux tribus de se fixer le temps de faire les récoltes qui peut aller de quelques mois à quelques années, jusqu'au moment où la terre est épuisée. Durant ces périodes, des constructions durables apparaissent, en torchis et en pierre, remplaçant les huttes de peaux des chasseurs-cueilleurs. Ces constructions se regroupent pour former un village[81] qui facilite, aux alentours de 10 000 avant J. C., la domestication de certaines espèces animales telles que le bœuf et le cheval[82], lesquelles fourniront l'énergie nécessaire pour mettre en œuvre les techniques permettant de multiplier la production agricole. L'élevage fournit aussi de manière indirecte ou directe des fumures pour amender les terres dans les systèmes dits de polyculture-élevage.

Les domestications d'animaux correspondraient à une relation devenue plus étroite entre le chien et l'homme qui va progressivement chercher à « l'humaniser ». On a trouvé plusieurs sépultures natoufiennes dans lesquelles un chien était associé au défunt. Les pratiques rituelles de l'ours par les Aïnous expliquent aussi cette apparition de l'élevage qui serait le produit du rituel sacrificiel d'un animal élevé comme un membre de la famille en son sein.

Les élevages de plantes et d'animaux, sur une surface de terre relativement réduite associée à la maison, enracinèrent encore plus la notion de propriété et de production individuelles qui, à partir du moment où les récoltes dépassèrent le seuil de subsistance, accentua entre les hommes la différenciation fondée sur les richesses produites.

---

[81] Les premières maisons rondes isolées datent de 14 000 ans avant J. C. Elles ont été trouvées sur les territoires de l'actuel Liban, là où s'est développée, entre 19 000 à 11 000 avant J. C., la culture Kébarienne qui était celle de groupes de chasseurs-cueilleurs nomades. Par ailleurs, l'un des plus ancien villages connu à ce jour et datant d'environ 10 000 ans avant J. C. est celui de Jéricho.

[82] La chèvre en 10 000 avant J. C. suivie par le mouton, le bœuf, le porc, etc. La lignée du chien se serait séparée de celle du loup il y a entre 150 000 et 100 000 ans (Carles Vilà et al., 1997). Il est possible que l'ancêtre du chien se soit à cette époque rapproché et associé aux groupes humains qu'il suivait, pour les restes qu'il pouvait obtenir, en ayant un rôle d'alerte et de protection, voire d'auxiliaire de chasse.

3.2.2 - Augmentation de la taille des villages

L'agriculture et l'élevage, en se développant, ont permis l'accès à des ressources alimentaires beaucoup plus importantes pour un territoire donné, ce qui eut pour conséquence, dans une économie aux moyens techniques limités et dans un contexte de forte mortalité infantile, une augmentation importante du nombre d'enfants. Les gens cherchaient à en avoir le plus possible pour les aider tant qu'ils étaient actifs et pour les entretenir ensuite. Lorsqu'il était conservé dans la communauté, cet essor démographique provoquait l'augmentation de la taille des villages qui devenaient des agglomérations. C'est le mode de production qui déterminait cette dynamique évolutive.

Dans le cas le plus banal mais aussi le plus répandu d'une agriculture sèche, des groupes humains étroits étaient parfaitement viables. Les communautés préféraient alors essaimer plutôt que d'affronter les problèmes que poserait leur élargissement. Elles épuisaient leur vitalité en expansion territoriale et n'avaient aucune raison de se transformer. Bien qu'ayant connu un essor démographique conséquent, la plupart de ces sociétés villageoises segmentaires est parvenue jusqu'à nous sans transformer leurs structures.

En revanche, lorsque des communautés s'installaient dans des zones où l'agriculture demandait un investissement plus poussé et une collaboration plus étendue, notamment pour développer un système d'irrigation, elles renonçaient à essaimer et devaient s'organiser dans les domaines politique, social et idéologique pour gérer un corps social de plus en plus vaste. Ainsi, pour que l'agriculture donne les céréales que l'on attendait d'elle, ces premières grosses structures villageoises[83] comme l'agglomération de Çatal Hüyük, en Turquie environ 6 500 ans avant J. C., rendirent nécessaires des travaux d'irrigation d'une exceptionnelle ampleur, sur des milliers d'hectares, obligeant à inventer et à mettre en place une organisation de l'irrigation des champs de culture. Par le développement de celle-ci, fondé sur la construction d'un système complexe de canaux, les eaux du Tigre et de l'Euphrate allaient transformer la Mésopotamie aride et inhospitalière en une vallée extraordinairement fertile qui verra se développer l'agriculture, puis la production, le stockage et le commerce des grains mais aussi la médecine ou encore l'astronomie. L'effet fortement multiplicateur de rendement de l'irrigation qui permit deux récoltes par an, favorisa en retour le développement urbain dans les vallées des grands fleuves dont, le plus souvent, on utilisait les crues qui étaient très irrégulières. Une population nombreuse a pu s'y développer en faisant grossir les villages qui en utilisèrent la majeure partie à l'entretien et à l'extension des digues et canaux.

Les agglomérations les plus importantes, les plus prospères, les mieux organisées, constituèrent des pôles attractifs vers lesquels convergèrent les populations des environs.

[83] Ne présentaient pas de véritable plan urbanistique, elles ne pouvaient pas encore être considérées comme des villes ou des proto-villes

L'élargissement des communautés humaines s'accéléra et les conduisit à toujours s'organiser davantage. Pour Jean-Daniel Forest (2002) :

« *En même temps, le processus est cumulatif, car plus le temps passe et plus il est difficile de revenir en arrière. Lorsque, au fil des siècles, on a construit et perfectionné un réseau d'irrigation, nul ne peut espérer se passer d'un tel héritage sans remettre en cause son mode de vie. Mais au-delà même des impératifs de la pratique agricole, le système sédentaire qui se met en place comprend des réseaux de parenté qui représentent une couverture sociale et la certitude entre autres de trouver une femme, une structure politique qui garantit l'ordre et la sécurité, des monuments qui sont l'expression même de la prospérité collective, bref, toute une série d'avantages, réels ou subjectifs, qui sont propres à dissuader de partir* ».

3.2.3 - Développement de la hiérarchie sociale

C'est dans les vallées alluviales du Croissant fertile, entre le 7ème et le 3ème millénaire avant J. C., le long du Tigre et de l'Euphrate en Irak et en Iran que vont se structurer des sociétés étatiques et des empires (Forest 1996) qui se développeront notamment par l'affirmation d'une hiérarchie capable de gérer un corps social devenu beaucoup plus vaste dû à un fantastique accroissement démographique[84].

Alors que les communautés villageoises ne se composaient que de familles nucléaires restreintes intégrées dans un tissu architectural très lâche, elles vont s'élargir en se densifiant de plus en plus pour atteindre progressivement un fonctionnement proche de celui d'un centre urbain. Ce phénomène a été mis en évidence par la découverte de vastes soubassements de greniers et de grandes maisons tripartites sur le site de Tell el 'Oueili[85] datant de 7 500 ans avant J. C. (Forest 1996). Celles-ci comprenaient une vaste salle de séjour centrale où la famille se réunissait et deux appartements privés latéraux indiquant que le groupe familial comprenait deux couples de générations différentes. Cet habitat correspondait déjà à des communautés villageoises plus denses en raison de l'élargissement du groupe familial. La faible augmentation du nombre de familles permettait momentanément à leurs chefs de continuer à détenir collectivement le pouvoir de décision de telle sorte que le village conservait une relative constance dans le nombre des responsables (Forest 1997).

En l'espace de 3 500 ans, jusqu'à environ 4 000 ans avant J. C., le tissu architectural va se densifier comme le montre la découverte à Tepe Gawra[86] d'un très gros bâtiment alors

[84] Il en fut de même en Inde et en Chine avec, respectivement, l'Indus et le fleuve Jaune.

[85] Tell el'Oueili est situé dans le sud-est de l'Iraq près de Larsa.

[86] Tepe Gawra est situé dans le nord-est de l'Iraq près de Ninive.

que les grandes maisons qui abritaient jusque-là une famille composite importante en nombre de personnes avaient été remplacées par des maisons tripartites plus étroites ne pouvant loger, à nouveau, qu'une famille restreinte. Cette transformation profonde du tissu social est le signe d'une hiérarchie plus accentuée car les groupes, étant devenus trop importants pour habiter sous le même toit et participer collectivement aux prises de décision comme cela se faisait antérieurement, s'étaient dotés de représentants vivant au sein de la cellule familiale minimale (Forest 1997). L'augmentation de la population amena à durcir les valeurs jugées fondamentales et rendit plus que jamais indispensable la présence de ces instances dirigeantes qui concentrèrent entre leurs mains le pouvoir de décision et qui, progressivement, se comportèrent comme des « notables ». Ils se firent construire des maisons somptuaires se distinguant de l'habitat ordinaire par leur ouverture sur l'extérieur afin d'afficher aux yeux de tous qu'ils faisaient travailler d'autres personnes qui étaient leurs dépendants (Forest 2001). Ils se regroupèrent dans une même zone géographique, ce qui montre qu'ils avaient pris conscience qu'ils appartenaient à une catégorie à part formant désormais une élite[87]. Cette hiérarchie s'est accentuée progressivement en même temps que l'élite devint héréditaire et se rangea sous l'autorité et la protection d'un responsable supérieur qui émergea sous la forme du « roi-prêtre »[88]. Elle fonda symboliquement son pouvoir dans la détention d'objets de plus en plus luxueux dont la fabrication nécessitait d'organiser des expéditions lointaines pour qu'elle puisse se procurer les matériaux dont elle avait besoin pour décorer ses demeures.

Pour satisfaire ses besoins, cette hiérarchie sociale opéra des prélèvements sur l'excédent des récoltes annuelles par rapport au seuil de subsistance[89]. Cela permit à une partie de la population de se consacrer à d'autres activités que celles proprement agricoles, telles que les activités marchandes, artisanales mais aussi commerciales. Si les forgeurs de bronze et les objets qu'ils produisirent donnèrent leur nom à la période appelée « l'Age du Bronze », d'autres artisans développèrent de nouvelles activités. L'extension du réseau commercial se manifesta par l'apparition en Iraq de matériaux étrangers comme le lapis-lazuli. Au cours de ce développement de la sédentarisation et des travaux d'irrigation sur des milliers d'hectares, il fallut contrôler l'utilisation de la nourriture stockée et calculer la superficie des terres cultivées, notamment après chaque crue de fleuve que l'on utilisait pour irriguer les terres. Cela se fit par la mise au point à Sumer du premier système numérique

[87] Cette élite constitue une sorte de « chefferie ».

[88] Cette figure ne sera visible aux chercheurs qu'à la fin du 3ème millénaire grâce au développement des représentations figurées.

[89] La récolte annuelle était partagée en trois : une partie pour la subsistance des cultivateurs, une autre partie pour servir de semence l'année suivante et le reste pour la hiérarchie sociale.

positionnel sexagésimal[90]. Dans le même temps, le développement du commerce de plus en plus lointain nécessita :

- la création d'un système de signes qui déboucha sur l'invention de l'écriture à la fin du 4ème millénaire avant J. C. par les commerçants sumériens pour faciliter leurs transactions et leurs activités de comptage. Pour cette raison, certains auteurs considèrent, à l'instar de l'écriture, le commerce comme étant à l'origine de la civilisation,
- l'apparition d'un système monétaire qui fit émerger la notion de « valeur d'échange ».

La gestion des travaux de la terre, celle des réserves de grain et la direction de la défense du territoire contre les voisins dans un monde qui se remplissait très vite, conduisirent grâce à l'élaboration du système de signes destiné au comptage et aux échanges commerciaux, à l'apparition des villes-Etats (Forest 1996b) et des administrations qui financèrent leur fonctionnement en mettant en place des impôts sous formes de tributs[91] prélevés sur l'excédent de production annuelle (Michel Bouvier, 2007)[92].

Parallèlement, par son comportement, la nouvelle élite donna aux populations rencontrées, culturellement en retrait, l'occasion de tirer parti de la situation, l'envie et la possibilité d'imiter le modèle qu'elle véhiculait en faisant apparaître de nouvelles villes. Au début du 3ème millénaire avant J. C., la Mésopotamie méridionale où prédominait la culture sumérienne d'Uruk, était morcelée en une trentaine de petites principautés indépendantes gouvernées chacune par un roi héréditaire qui était vicaire du dieu de la cité et protégé par celui-ci. Le dynamisme de ces cités rendit rapidement leurs intérêts antagonistes et les amena à se dresser les unes contre les autres, les dynasties royales se disputant le contrôle de la région. Il s'ensuivit un climat de guerre endémique, caractéristique du 3ème millénaire avant J. C. Les villes s'entourèrent d'un rempart et les armes en métal se généralisèrent. Cependant, selon Forest (2002), la guerre était une pratique qui visait au mieux, à créer un réseau de relations et d'échanges avec une autre tribu : « *Dans la mentalité de l'époque, la guerre est une pratique conventionnelle qui ne vise pas à anéantir l'adversaire et à prendre*

[90] Sa base de numération est le nombre 60.

[91] Le mot « tribut » vient du latin « tributum » signifiant « contribution ». C'est un patrimoine qu'une partie donne à une autre en signe de respect, de soumission ou d'allégeance. Il est à rapprocher de la notion de « liturgie » utilisé dans la Grèce antique.

[92] Selon Bouvier, l'impôt a aussi une origine religieuse, des offrandes étant faites aux clercs puis aux souverains qui se présentaient comme les intermédiaires entre les hommes et les dieux.

le contrôle de son territoire, mais au mieux à créer une relation tributaire. ». Dans ce cadre, la cité défaite avait tôt fait de recouvrer ses forces et de relancer les hostilités.

Il faudra environ 700 ans, vers 2300 avant J. C.[93], pour que germe le concept d'hégémonie favorisant l'unification du pays qui sera réalisée sous l'appellation de « pays d'Akkad » par Sargon, un sémite du nord de la plaine alluviale.

3.2.4 - Uruk[94] première ville-Etat

La cité sumérienne d'Uruk présente, 4 000 à 5 000 ans avant J. C., le premier développement véritablement urbain[95]. Elle était le centre très actif d'un important réseau de villages et de petits bourgs situés le long des chenaux de l'Euphrate. Son développement reposait respectivement sur leurs ressources agricoles et leurs produits artisanaux. Les grains accumulés dans les greniers et les produits issus de l'artisanat arrivaient par voie fluviale dans les domaines de grandes maisonnées qui redistribuaient sous forme de rations ces céréales à des artisans et aux personnels spécialisés d'unités de productions variées. Pascal Butterlin (2004) en conclut que ce développement urbain d'Uruk présentait les deux mêmes axes que ceux rencontrés à propos du développement des cités en général l'existence d'une élite politique et économique constituant une oligarchie composée de grandes familles qui disposaient des terres, contrôlaient les conseils de la ville et dirigeaient un système de redistribution de la rente agraire. La production des objets de luxe dont elle avait besoin pour se différencier du reste de la population nécessitait :

- des matériaux rares, d'origine exotique, dont l'acquisition a favorisé l'internationalisation du commerce,
- des artisans habiles et particulièrement créatifs, à l'origine de nombreuses innovations techniques,

---

[93] L'empire sargonide est attesté par environ 5 000 tablettes administratives qui documentent essentiellement la gestion de domaines agricoles. Elles présentent une activité de contrôle des ressources de ces patrimoines, enregistrant des mouvements de biens stockés et redistribués, des concessions de terres, des bilans annuels de certaines exploitations ou d'ateliers, parfois des actes de vente, de prêt, etc.

[94] Le site d'Uruk a été localisé au milieu du 19ème siècle par le géologue anglais William Kenneth Loftus qui entreprit les premières fouilles en 1849 et en 1853. De 1912 à 1913, elles sont reprises par Julius Jordan sous la responsabilité de la *Deutsche Orient-Gesellschaft* (*DOG*). Il y revint de 1928 à 1938 où Il dégagea les deux secteurs des temples principaux : l'Eanna et le Bīt Resh bâtis à la fin du 2ème millénaire avant J. C.

[95] L'agglomération appelée Uruk est dotée d'un véritable plan urbanistique qui permet de la considérer, non comme un grand village mais bien comme une proto-ville.

- la multiplication d'artisans spécialistes qui, pour les besoins de la ville, vont développer de nouvelles filières économiques : l'exploitation et la transformation de produits laitiers mais aussi la production de bière et de vin qui sont autant de marques d'une authentique révolution agroalimentaire.

Les élites urukiennes furent au cœur d'un immense mécanisme prestataire nécessitant le développement des échanges qui apparut comme d'autant plus nécessaire avec la spécialisation des artisans et des commerçants. Ceux-ci ne cultivant pas la terre ne pouvaient produire eux-mêmes les moyens alimentaires nécessaires à leur survie. La mise en place progressive de ces échanges ainsi que la relative rareté des produits finis allaient rapidement générer des surplus.

Des produits non périssables et la possibilité nouvelle d'accumuler des richesses entraînèrent une transformation de l'organisation sociale qui déboucha sur une économie de type palatiale dans laquelle la richesse provenait du point central qui était le palais pour atteindre en bout de chaîne tous ceux qui ne détenaient pas de sources de revenus. Cette organisation sociale était constituée d'une élite servie par une classe de bureaucrates qui géraient l'administration de l'Etat et reposait sur une classe de paysans assurant la subsistance de l'ensemble.

Etendant ses activités bien au-delà de son territoire géographique d'habitat, Uruk accéda au statut de ville-Etat[96] à l'origine d'une effervescence intellectuelle, technique et artistique qui donna naissance à une véritable expansion culturelle dont on a retrouvé des traces de l'Egypte à l'Iran. Cette domination ne généra pas de guerre jusqu'à il y a un peu moins de 3 000 ans avant J. C. quand fut construit un puissant mur d'enceinte chargé de protéger les populations. Cela se vérifie dans le domaine iconographique, toujours étroitement liée au pouvoir, où le thème de la guerre tient une plus large place à partir de cette époque. Les Sumériens développèrent également un système de comptabilité analytique permettant de faire ressortir les bénéfices et les pertes subies dans les diverses transactions.

3.3 - La comptabilité concrète sur tablettes d'argile

Le besoin de conserver des traces des répartitions annuelles des récoltes et des différentes transactions issues du troc d'une partie de celles-ci contre des produits exotiques et des matières premières générèrent le besoin d'un système d'information.

[96] Au sens que Fernand Braudel (1979) donne à cette expression de « ville-Etat ».

3.3.1 - Le système traditionnel des jetons

Schmandt-Besserat (1983) découvrit qu'entre 10 000 et 5 000 ans avant J. C., des jetons se trouvaient en quantités appréciables en Iraq, en Iran, en Turquie, au Pakistan et sur les bords du Nil. Par exemple, à Jarmo[97] en Irak, sur le sol de maisons construites en différents endroits, 1 465 jetons composés de 1 153 sphères, 206 disques et 106 cônes, furent découverts regroupés par quinzaine ou plus, dans des pièces servant d'entrepôt. Ces jetons étaient modelés selon des formes déjà très élaborées, à partir de quatre figures de base : la sphère, le disque, le cône et le cylindre. Il y avait en outre des tétraèdres, des ovoïdes, des triangles, des rectangles, des spirales et des formes animales stylisées. Des sous-catégories comportaient 20 symboles distincts de demi-sphères, de cônes, de sphères et de disques gravés ou portant des empreintes.

Des jetons identiques par la forme et la diversité datant d'environ 8 500 ans avant J. C. furent découverts sur deux sites en Iran : Tepe Asiab et Ganj-i-Dareh Tepe et un peu plus tard, vers 6 500 avant notre ère, 2 000 ans après la naissance des premières communautés agricoles en Iran, dans un autre village iranien, Tepe Sarab, lorsque celui-ci commença à prospérer.

D'après l'inventaire des jetons provenant des fouilles de Tepe Sarab, le nombre des types de base était le même que celui de Jarmo, la quantité de sous-catégories passant seulement de 20 à 28. Pris dans son ensemble, ce système de comptage propre à l'Asie occidentale comportait quinze catégories principales de jetons, réparties en 200 sous-catégories correspondant à 100 jetons différents par la forme et la taille, dont 104 sous-catégories identifiées associées à 52 jetons et 96 sous-catégories associées à 48 jetons en cours de l'être.

Chaque forme avait sa signification propre; certaines représentant des objets spécifiques, notamment des marchandises, d'autres des quantités en entier ou en différences fractionnaires, comme dans le cas des quarts, demies ou trois quarts de sphères. Par exemple, les jetons correspondant aux moutons étaient gravés d'un cercle contenant une croix qui est le symbole désignant cet animal, ceux désignant le vêtement sont des jetons en forme de disques gravés de quatre lignes parallèles. Parmi d'autres exemples, on peut citer les symboles représentant le métal, l'huile et d'autres, plus nettement pictographiques, le bétail, les chiens ou encore, indiscutablement, des navires.

Ces jetons n'ont guère changé au cours de la longue période de l'Age du Cuivre qui dura environ 5 000 ans, de 10 000 à 5 000 ans avant J. C., ce qui prouverait que ce système d'enregistrement était bien adapté aux besoins d'une économie agricole primitive mettant en œuvre des opérations commerciales d'une grande simplicité.

---

[97] Jarmo est un site villageois occupé pour la première fois 8 500 ans avant J. C.

Au cours des millénaires suivants, les jetons devenus plus grands ont été façonnés de manière plus élaborée, notamment en forme de têtes de bétail et de cruches, sur lesquels on a porté des chiffres que l'on a commencé parfois à préciser par de rares signes qui sont les premiers témoins de l'écriture. Ce qui est encore plus significatif que la naissance de formes nouvelles, c'est la grande prolifération de sous-types qui se différencient par toute une série de marques gravées sur leurs faces externes dont les formes diverses n'étaient pas sans évoquer certains signes d'écriture utilisés plus tard pour transcrire des valeurs numérales[98]. C'est aussi à cette époque qu'apparaissent des boulettes et des serpentins d'argile qui sont des jetons portant des marques en relief.

3.3.2 - Des jetons aux « bulles » d'argile

Dans une économie pro-urbaine fondée sur un commerce en plein développement à la fin du Néolithique et au début de l'Age de Bronze, entre 3500 et 3100 avant J. C., l'utilisation traditionnelle de ces jetons rendait difficile la consignation des transactions. De nouvelles exigences apparurent qui modifièrent profondément ce système d'enregistrement traditionnel.

Il fallut consigner non seulement les productions, mais aussi les inventaires, les expéditions, les paiements des salaires tout en conservant les documents relatifs aux transactions. Cette influence du comptage commercial naissant sur le système traditionnel à jetons devint manifeste tant dans les symboles qui se multipliaient et se complexifiaient que dans la façon d'utiliser les jetons en les regroupant dans des enveloppes creuses d'argile molle appelées « bulles » qui constituent le changement le plus important.

Les jetons d'argile ont alors été normalisés pour faciliter leur regroupement dans les bulles à la surface desquelles on les reproduisit en deux dimensions donnant ainsi naissance aux idéogrammes sumériens[99]. La raison de cette nouvelle pratique s'explique par la possibilité de développer une image plus élaborée et par là de délivrer un message plus détaillé tout en continuant à garantir l'intégrité d'un contenu. S'il n'existe pas toujours de correspondances strictes entre les formes imprimées et celles des jetons contenus dans la bulle, il existe néanmoins dans tous les cas une correspondance de nombre. Par ailleurs, l'existence de ces bulles prouve que leurs utilisateurs voulaient regrouper les jetons

[98] Le mot « numéral » exprime une idée de nombre ou de rang mais se dit des symboles servant à représenter les nombres dans un système de numération.

[99] Les idéogrammes sont des symboles graphiques abstraits représentant un mot ou une idée et non plus une chose concrète comme dans le cas du pictogramme. Par exemple, en Chine, l'idée de « milieu » se représente par un idéogramme formé d'un rectangle traversé par un trait vertical : 中.

correspondant à telle ou telle transaction afin de constituer ce que l'on appellerait de nos jours des pièces comptables.

Pierre Amiet (1971) confirma l'existence à Suze, 3 500 ans avant J. C., d'un système de comptage utilisant ces bulles comme récipients à jetons. Elles contenaient cinq formes géométriques de jetons d'argile : des sphères, des cônes, des cylindres des disques et des tétraèdres. Il a suggéré que les bulles de Suse servaient peut-être de connaissements[100]. Dans ce cas, un producteur rural, de textile par exemple, envoyait à un intermédiaire citadin une cargaison accompagnée d'une bulle contenant les jetons correspondant à la sorte et à la quantité de marchandises expédiées. Le destinataire de la cargaison brisait la bulle pour vérifier la composition de celle-ci. De plus, le transporteur, obligé de remettre une bulle intacte, était moins tenté de se montrer malhonnête.

Par ailleurs, en étudiant les archives du palais de Nouzy datant d'environ 1 500 à 2 000 ans avant J. C., Oppenheim constata que les signes graphiques connus[101] portés sur des jetons d'argile représentaient des procédés de calcul symbolisant la nature des choses comptées et servant à des opérations qui mentionnaient des « dépôts », des « transferts » et des « retraits ». On eût confirmation de cette pratique en découvrant une enveloppe creuse d'argile molle ressemblant à une bulle en forme de sachet ovoïde sur laquelle était inscrite une liste de 48 animaux et dans laquelle, après l'avoir ouverte, on trouva 48 petits jetons. Cette liste écrite, associée à des jetons dénombrables, signifiait un transfert d'animaux d'un service à l'autre du palais.

3.3.3 - Des bulles aux tablettes « comptables »

Le mécanisme prestataire faisant appel aux artisans et aux commerçants mis en place par les élites sumériennes exigea la surveillance des mouvements de biens et, parce que la mémoire ne suffisait bientôt plus à en saisir l'ampleur, des techniques de gestion pour suppléer à celle-ci : des sceaux-cylindres pour authentifier des scellements, des jetons et des bulles pour compter et l'écriture pour conserver la trace d'informations plus détaillées.

Chaque transaction était validée par l'empreinte d'un sceau-cylindre au contenu symbolique marquée sur la surface extérieure de la bulle afin d'en garantir l'authenticité. L'innovation que constituait le marquage des bulles eut du succès parce qu'elle était pratique car n'importe qui pouvait « lire » le nombre et la nature des jetons que renfermait une bulle

[100] Le connaissement est le document matérialisant le contrat de transport maritime conclu entre le chargeur et le transporteur maritime. C'est simultanément un bon de chargement et un titre représentatif de la propriété des marchandises.

[101] Ils étaient découverts dans les archives du palais de Nouzy. Ils avaient été écrits par l'administration du palais tenue par des scribes.

sans la détériorer ni endommager ses empreintes de sceaux. Le remplacement des jetons par leur image à deux dimensions permit d'établir le lien décisif entre le système d'enregistrement archaïque et l'écriture.

Ce système d'échange de jetons scellés entre partenaires commerciaux était une façon totalement nouvelle d'utiliser l'ancien système d'enregistrement car, pour s'assurer de la conformité de la transaction, il suffisait, une fois l'enveloppe d'argile brisée, de confronter les quantités et la nature des biens avec les calculi enfermés dans la bulle et les marques imprimées sur sa surface. Cependant, cette pratique présentait un grave inconvénient. Si les sceaux imprimés sur leur face externe lisse servaient bien à valider chaque transaction, pour conserver leurs empreintes qui pouvaient servir de preuve en cas de litige, il fallait que la bulle demeurât intacte, ce qui empêchait de savoir quels jetons y avaient été enfermés et combien. Pour résoudre ce problème, on enregistra sur l'enveloppe de la bulle son contenu en matérialisant le nombre de jetons qu'elles contenaient. La surface de la bulle fut marquée de telle sorte que, outre les empreintes du sceau qui la validaient, y figurât également l'image de tous les jetons qu'elle contenait en gravant simplement des encoches réalisées à l'aide d'un calame[102]. L'exemple le plus frappant de cette pratique est une bulle qui contenait six jetons ovoïdes striés dont chacun avait été enfoncé dans sa surface avant d'être enfermé à l'intérieur comme le montre le fait qu'ils s'adaptaient exactement aux empreintes extérieures. Toutefois, cette habitude d'inscrire le contenu d'une bulle sur sa surface externe n'était pas encore universellement répandue. La plupart des bulles était simplement estampée avec le pouce ou un stylet d'une empreinte circulaire qui représentait une sphère ou un disque, ou bien semi-circulaire ou triangulaire pour représenter un cône et ainsi de suite.

A l'époque d'Uruk finale, environ 3 200 ans avant J. C., on prit conscience que le double enregistrement entre les jetons et les bulles était redondant. Pour faire l'économie des jetons, on les remplaça progressivement par le dessin des objets qu'ils représentaient, à côté des signes qui en matérialisaient le nombre. Dès lors, la bulle ne contenant plus aucun jeton, son vide central avait perdu sa raison d'être et elle fut aplatie pour devenir un véritable support de dessin en formant des petits coussinets à l'origine des premières tablettes (Amiet, 1971). Aux bulles creuses et aux jetons qu'elles contenaient se substituèrent les tablettes. Les paniers et les rayons chargés de jetons qui constituaient les archives firent place à des signes représentatifs inscrits sur des tablettes, c'est-à-dire aux documents écrits. Le profil convexe des premières tablettes d'Uruk est un trait morphologique hérité des bulles sphériques. C'est aussi la raison du choix, comme surface d'écriture, d'un matériau aussi

[102] Le calame est un roseau taillé en pointe dont on se sert pour l'écriture à sec sur les tablettes d'argile tendre. Il a donné sa forme caractéristique à l'écriture cunéiforme formée par des petits triangles, trempé dans une encre, sur un papyrus, un parchemin, un papier ou tout autre support.

inapproprié que l'argile, substance molle, facilement salie et qui, pour se conserver, doit être séchée ou cuite. Il existe un rapport très net entre les formes et les marques des jetons et les formes d'un grand nombre des idéogrammes d'Uruk. On a retrouvé pas moins de trente-trois identités précises entre les idéogrammes et les représentations de jetons à deux dimensions qui ne tardèrent pas à être remplacés par leur image et les objets symboliques par des idéogrammes, ce qui entraîna rapidement l'adoption de l'écriture dans toute l'Asie occidentale. On peut constater que maints idéogrammes des tablettes d'Uruk sont la copie fidèle, en deux dimensions, des anciens jetons. En outre, les formes de nombreux idéogrammes sumériens encore indéchiffrés semblent correspondre à d'autres jetons.

L'archaïque système à jetons d'Asie occidentale était seulement un peu plus compliqué que les méthodes qui lui ont succédé et qui en étaient très proches comme celle utilisée par les Romains qui effectuaient aussi leurs calculs au moyen de jetons[103].

3.3.4 - Le développement de l'utilisation des tablettes comptables

Les tablettes apparaissent en même temps que naissent les villes et que se développe le commerce à plus grande échelle. Elles constituent une étape importante dans la transformation du système de comptage en un système comptable permettant l'enregistrement sur un support transportable de contrats, de textes littéraires ou religieux, etc.

Au début du 20ème siècle, Jordan découvrit à Uruk environ un millier de ces petites tablettes d'argile datant de différentes époques depuis le 4ème millénaire jusqu'à la fin de la civilisation mésopotamienne au 7ème siècle avant J.-C. D'autres tablettes datant de la même période et conçues dans le même style ont été exhumées en grandes quantités dans d'autres sites de la Mésopotamie mais aussi en Iran, en Syrie, en Irak[104] et cela jusqu'à 800 kilomètres au nord-ouest d'Uruk. Elles furent mises au jour le plus souvent dans les ruines de maisons particulières où la présence de sceaux et de bouchons à jarre cachetés en argile évoquent, là aussi, des activités commerciales. De nouvelles tablettes, portant leur nombre total à près de 4 000, furent découvertes peu après, toujours à Uruk dans le secteur religieux de l'Eanna, confirmant la vocation de celui-ci comme centre du pouvoir dans la ville. Les chiffres inscrits sur les tablettes sous forme de pictogrammes et d'idéogrammes sont

[103] Jusqu'à la fin du 18ème siècle, les fonctionnaires des finances de Grande-Bretagne utilisaient encore des jetons pour calculer les impôts. Aujourd'hui, les bergers irakiens comptent les animaux de leurs troupeaux avec des cailloux et l'abaque est toujours en usage sur les marchés d'Asie.

[104] Au total, six sites de la fin du quatrième millénaire avant J. C. contenaient des jetons qui présentent toute la gamme des formes primitives : Uruk, Tello et Fara en Irak, Suse et Chogha Mish en Iran, et Habouba Kabira en Syrie.

essentiellement des textes commerciaux servant à l'administration de l'Eanna. Ils enregistrent et ils consignent des ventes de terre et des transactions commerciales portant sur le pain, la bière, les moutons, le bétail et les vêtements. Ils étaient considérés comme une sorte d'aide mémoire à l'usage de quelques scribes dont la seule préoccupation était de conserver la trace d'opérations commerciales et administratives toujours plus nombreuses et plus complexes, inhérentes à la gestion des premiers grands centres urbains[105]. Seuls sont pris en compte les éléments fondamentaux permettant d'appréhender les diverses modalités des opérations comme :

- leur nature indiquant les catégories d'objets livrés et les personnes concernées,
- leur moment, leur durée, leur lieu,
- les quantités totales de chaque livraison d'achat et/ou de vente,
- le solde quantitatif de la période précédente et le nouveau solde après l'opération.

Une description narrative des transactions, établie selon un ordre chronologique, constituait la forme usuelle de ces états essentiellement concrets et descriptifs. Voici, par exemple, la traduction d'une tablette typique de reconnaissance de dette :

« *Quarante tétradrachmes dus. Harassib, fils de Bel-akhe-irib, paiera entre les mains de Zir-Idin, fils de Hablai, au mois d'Ivar, 40 tétradrachmes, dans le Temple du Soleil, à Babylone. Témoins : Urrame, fils de Sinam ; Zir-Idin, fils de Hablai, Scribe. Babylone, mois de Kislev, troisième jour, cinquième année de Pacorus, Roi de Perse* ».

Ici, nous avons tous les éléments d'un billet à ordre moderne, avec quelques garanties additionnelles. Nous avons la reconnaissance de dette pour le montant reçu, le nom du débiteur, la promesse de payer « en mains propres », le moyen de paiement, la date et le lieu du paiement et les témoins de l'engagement du débiteur. Que cette tablette existe toujours et qu'elle soit intacte porte à croire que cette reconnaissance de dette n'a pas été honorée comme promis. Ces états ne sont pas véritablement des « comptes » (dont le mot n'est pas encore défini[106]) servant à enregistrer ces transactions, mais, pour reprendre l'expression de Edmond Degrange, « des notes exactes et bien ordonnées de toutes les affaires qu'un négociant fait » [Degrange (1801) et Marc Nikitin (2005)][107].

---

[105] Bien que les causes du début de l'écriture ne soient pas, semble-t-il, acceptées par tous (H. J. Nissen, 1993 et J.-J. Glassner, 2001).

[106] Le mot « compte » fut introduit en France au 11ème siècle après J. C. à partir du latin « computus ». D'abord orthographié « conte », il s'est vu attribué un « p » au 13ème siècle pour le distinguer de « conte » au sens d'histoire et de même origine latine. Au milieu du 13ème siècle, le compte désignait un état contenant l'énumération et le calcul des recettes et des dépenses.

[107] C'est d'ailleurs ce qui est écrit dans la Bible qui nous montre que cet enregistrement des opérations est né d'un besoin d'ordre et de sécurité : « Tout ce que tu donnes à tes gens, compte-le et pèse-le. Et mets par écrit ce que tu donnes et ce que du reçois. » (L'Ecclésiastique, Ch. 42 - Verset 2).

On peut supposer que des contrats enregistrés sur les tablettes étaient annulés ou qu'ils étaient soumis à l'opération moderne équivalente consistant à enregistrer la satisfaction du contrat, en cassant la tablette du registre.

Le fait qu'un si grand nombre de ces tablettes soient restées intactes nous laisse à penser avec quasi-certitude qu'autant de contrats, d'obligations et de promesses, à la fin de Babylone, n'ont pas été honorés.

L'étude de ces tablettes par Schmandt-Besserat (1983) a montré qu'elles se sont complexifiées en devenant plus grandes et plus précises entre le 4ème et le 3ème millénaires avant J. C. Elles contiennent alors plus d'informations et comprennent plus de signes au fur et à mesure que l'on avance dans le temps, notamment avec l'utilisation de l'écriture idéographique cunéiforme.

R. K. Englund (1998) en distingue trois types :

- des étiquettes d'argile indiquant sans doute la personne recevant ou donnant un produit,
- des petites tablettes où sont inscrits des nombres associés à des pictogrammes représentant des objets ou des personnes,
- des tablettes plus grandes, divisées en plusieurs sections, comportant les deux mêmes éléments que le type précédent, mais plus nombreux, constituant sans doute des récapitulatifs (parfois le total numérique des objets est noté au revers de la tablette). Ce dernier type est celui qui est le plus courant au 3ème millénaire avant J. C.

Le marquage des bulles qui n'était pas au départ destiné à supplanter le système de comptage fondé sur les jetons aboutit pourtant à ce résultat selon un processus qui déboucha sur l'invention de l'écriture et sur un système de comptage utilisant des tablettes.

Pour Schmandt-Besserat (1983), le plus important est le foisonnement des démarches pour noter des transactions et symboliser la nature de ce qui est échangé. Bien qu'elle en déduisit qu'un système de comptage fondé sur des jetons était couramment utilisé sous une forme plus archaïque dans toute l'Asie occidentale entre le 9ème et le 3ème millénaire avant J. C., les Sumériens[108] et les Babyloniens qui leur ont succédé sont reconnus officiellement comme étant les précurseurs en matière d'utilisation d'outils et d'enregistrements de nature comptable.

[108] Officiellement, ce sont les Sumériens qui posèrent les premières bases de l'arithmétique et de la géométrie.

3.3.5 - L'universalité des enregistrements commerciaux

Dans un ouvrage posthume publié un an après son décès, Charles Waldo Haskins (1904) présenta des informations intéressantes sur la comptabilité sur d'autres continents.

En Extrême-Orient, on a pratiqué l'archivage des documents commerciaux depuis les temps les plus reculés. En Chine et au Japon, le boulier y est employé et des archives écrites constituées depuis une antiquité indéterminée. C'est sans aucun doute de là que sont originaires les « obligations » ingénieuses et infaillibles, dont la rédaction était partagée entre les deux parties intéressées, l'ensemble étant seulement enregistré après que les deux parties se soient mises d'accord le long de la ligne commune de division. On a retrouvé la forme originale, avec le boulier, du système de la blanchisserie chinoise avec ses reçus déchirés. En Asie Occidentale, le boulier avec ses fils tendus et ses boules coulissantes a été remplacé par des tapis de sable et des collections de galets ou de jetons placés le long de lignes tracées dans le sable avec les doigts.

Les aborigènes du Mexique et du Pérou tenaient des comptes au moyen de cordons ou de fils entortillés de différentes couleurs avec une frange de ficelles à nœuds. Les nœuds de ces ficelles dépendantes représentaient les nombres et pouvaient être ainsi combinés pour désigner tout montant désiré, tandis que les fils de couleur des cordons représentaient des objets tangibles ou, parfois, des idées abstraites.

L'extension du comptage à la tenue de livres commerciaux est un phénomène universel que l'on constate dans toutes les sociétés évoluées utilisant l'écriture et qui est mis en pratique de la même manière quelle que soit la forme qu'il prend. Cependant, si compter est bien un phénomène universel, tous les peuples, notamment les tribus primitives dans lesquelles l'écriture est absente, ne mirent pas pour autant en place une comptabilité.

3.4 - La comptabilité abstraite comme système de flux d'entrées/sorties

Nous ne partageons pas la position de Jean-Guy Degos (2010) qui pense que l'on puisse « *situer la naissance de la comptabilité dans une civilisation à partir du moment où elle est capable d'utiliser la technique mathématique des bijections (un animal est représenté par un jeton ou une entaille dans une branche)* ». Si tel était le cas, le simple fait de compter constituerait une activité relevant de la comptabilité et l'on ne pourrait plus identifier des faits exclusivement comptables nécessaires pour construire une science comptable. C'est d'ailleurs ce qu'il écrit (Degos, 2010) : « …*à l'origine la comptabilité, essentiellement concrète et descriptive avait un seul but et donc une seule capacité : compter, au sens le plus trivial du terme* ». Le simple fait de compter n'est pas suffisant pour construire une théorie comptable.

Nous pensons comme Mattessich (1988) que l'on peut construire une théorie comptable sur la base d'une analyse matricielle des opérations d'échange.

3.4.1 - La comptabilité matricielle de Mattessich

En utilisant les résultats des travaux archéologiques de Schmandt-Besserat (1983) Mattessich (1988), a mis en avant leurs aspects comptables essentiels et a démontré que les systèmes de jetons dans les bulles constituaient déjà des méthodes comptables systématiques représentables matriciellement en mettant au premier plan le mécanisme de flux inhérent à tout système comptable. Ce sont même les méthodes les plus anciennes.

Pour lui, chaque jeton représentait une unité d'un bien ou d'un service et à chaque forme de jeton correspondait un type de compte[109]. La première comptabilité était en fait inventée, essentiellement concrète et descriptive avec comme unique objet, comme le dit Degos (2010), de compter au sens le plus trivial du terme.

La comptabilité, comme toute description, commence par la mise en correspondance bijective, c'est-à-dire élément par élément et dans les deux sens, de l'ensemble des phénomènes étudiés et d'un ensemble, plus facile à manipuler, de symboles. Cette première phase est celle du codage de l'information. Le raisonnement comptable se poursuit ensuite à l'aide des symboles ainsi définis tels que le compte, le débit, le crédit, le solde, le report à nouveau, etc.

Mattessich pense que les inscriptions externes sur les bulles représentaient des crédits, alors que les jetons enfermés à l'intérieur représentaient des débits. Le nombre de jetons dans une bulle était égal à la quantité d'items spécifiques, la somme indiquant la part de sa richesse qu'un créditeur avait prêtée à un débiteur. Ces bulles d'argile constituaient des comptes relatifs aux gérants/débiteurs et aux inventaires. Avec l'accroissement de la variété des jetons au cours des décennies qui ont suivi, la multiplication des formes a permis de distinguer différents comptes et des inscriptions ont facilité les opérations arithmétiques d'addition et de soustraction pratiquées sur eux.

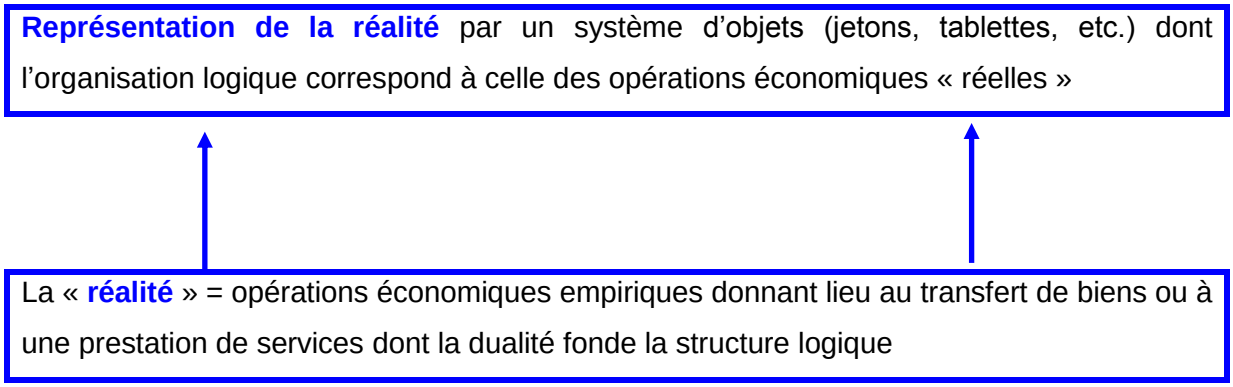
Ces propositions de Mattessich pourraient sembler n'être qu'une interprétation intéressante des travaux de Schmandt-Besserat si l'élément central ne touchait pas au lien entre la structure logique des transactions fondée sur la dualité entre les quantités reçues par le débiteur et la part de la richesse mise à sa disposition par le créditeur, et un système d'entrées-sorties par lequel des événements économiques empiriques reçoivent une

[109] Nous faisons de même de nos jours mais en utilisant des expressions de langage différentes pour désigner différents comptes.

représentation théorique dans les opérations comptables grâce à la forme logique de celles-ci[110].

Cette classification duale qui constitue une question fondamentale n'exige pas un système comptable en partie double. La dualité du système est représentée au niveau de l'individu, en termes d'actifs physiques individualisables et, globalement, en termes financiers de part relative au droit de propriété et de revenu qui en découle ou que représentent les créances et les dettes.

Pour Mattessich (1988), cette structure d'entrées-sorties était courante dans les systèmes préhistoriques de données.



La question de la représentation pose inévitablement celle de ce que l'on entend par « réalité ». En effet, les jetons simples représentaient les produits de base des communautés agricoles alors que les jetons complexes de formes et de marques plus sophistiquées représentaient la main-d'œuvre et les produits manufacturés associés à une urbanisation croissante. Mattessich fait remarquer que la distinction entre les jetons simples et les jetons complexes est semblable à celle que l'on peut trouver en Italie au 16ème siècle entre les opérations de caisse et les autres. Les témoignages dont on dispose montrent qu'avant 3 200 avant J.-C., les jetons ne représentaient pas des nombres, le dénombrement dans le sens abstrait n'existant pas encore[111]. Bien que cette pratique puisse sembler primitive, en tant que procédure de dénombrement, elle s'avèrait assez efficace comme méthode d'enregistrement et de reddition de comptes. Elle supposait, ce qui est historiquement le cas, l'existence de « nombres concrets » et d'une activité de comptage qui soient antérieurs au système comptable pour pouvoir être utilisés dans celui-ci.

[110] Au 15ème siècle après J. C., ce système d'entrées-sorties était interprété comme une comptabilité en partie double, ce qui est un abus de langage, la comptabilité ne reposant pas sur la technique de la partie double mais très précisément sur la structure des entrées-sorties.

[111] La comptabilité est donc antérieure au dénombrement abstrait qui, selon les mathématiciens, est la troisième et dernière étape dans l'évolution du dénombrement.

L’ancien système comptable utilisé à Sumer, traitant de réalités physiques plutôt que monétaires, évitait ainsi la question de l'évaluation qui continue à tourmenter encore actuellement les théoriciens comptables comme le montrent les débats sur la « juste valeur ».

Durant l'Antiquité, la comptabilité simple consiste à enregistrer d'une façon chronologique les entrées et les sorties de matière (aujourd'hui on parlerait de flux réels) ou de numéraire (aujourd'hui on parlerait de flux financiers). Cette méthode a été employée jusqu'au Moyen-Age, aussi bien pour la comptabilité publique que pour la comptabilité privée.

3.4.2 - Définition du système comptable

Pour obtenir un système comptable, il faut donc ajouter aux phénomènes généraux de dénombrement et d’écriture, une mise en correspondance de deux structure logiques : celle d’une organisation sous forme de flux d’entrées et de sorties et celle fondée sur la dualité des événements économiques empiriques, la première permettant une représentation abstraite de la seconde.

C’est ce système d’entrées – sorties qui constitue la comptabilité que l’on a appelée plus tard « comptabilité en parties doubles », la comptabilité ne reposant pas sur la « partie double » mais sur la structure d’enregistrement des entrées et des sorties.

Ce qui est significatif n'est pas la réalisation des opérations économiques donnant lieu au transfert de biens ou à la prestation de services, mais plutôt le rôle fondamental de représentation/duplication abstraite de ces opérations joué par le système de jetons. Nous pouvons ainsi dire que c’est le système comptable qui permet de rendre compte du phénomène de l’échange à travers le suivi de la richesse considérée sous l’angle de sa valeur d’usage et utilisée dans celui-ci.

De ce constat, nous pouvons tirer la définition suivante :

« Un système comptable est un ensemble de jetons, de bulles, de tablettes, de nombres, etc. dont l’organisation logique correspond à celle des opérations économiques réelles qu’il est chargé de représenter afin de mettre en évidence le phénomène de la reproduction dans le temps de la richesse utilisée dans ces opérations. »

Cette définition que nous proposons comprend deux parties :

- une définition en extension par l’énumération de ce que comprend un système comptable : « un système comptable est un ensemble de jetons, de bulles, de tablettes, de nombres, etc. dont l’organisation logique correspond à celle des opérations économiques réelles »,

- une définition en compréhension par l'exposition de ce à quoi il sert : « représenter le phénomène de la reproduction dans le temps de la richesse utilisée dans ces opérations. »

Dès la constitution des premières formes de comptabilité, nous voyons ce qu'elle doit exclure et ce qu'elle doit contenir.

Elle exclut la représentation de tout ce qui n'est pas un « produit d'une structure de compétences », notamment, comme nous l'avions mentionné au chapitre précédent, la structure de compétences elle-même qui, pour que la représentation comptable évolue dans un champ homogène, ne peut pas être à la fois cause comme compétence exercée et effet comme produit obtenu de l'exercice de cette compétence. Cela signifie implicitement que l'homme ne fait pas partie de la richesse utilisée dans les opérations économiques ou, pour reprendre une expression maintenant très utilisée, que l'homme ne peut être assimilé à du « capital humain ». La comptabilité pose ainsi comme principe fondamental que l'homme ne peut que s'appartenir à lui-même, c'est-à-dire que par les représentations qu'elle enregistre, elle est garante de la liberté nécessaire au fonctionnement de l'économie de marché. Il nous semble que ce serait très dommageable pour l'individu si, conformément à ce que réclament les théoriciens des « parties prenantes » dans l'entreprise, nous étions amenés à enregistrer la valeur de ses compétences en comptabilité.

Elle inclut le fait qu'elle a été conçue pour ne servir en définitive qu'à représenter le processus de conservation et de développement de la richesse dans le temps qui sert de base à toute gestion, quel que soit l'objet qui est géré. La comptabilité est très claire sur son objet à travers ce qu'elle inclut dans son système de représentations : elle tient uniquement les comptes de celui qui apporte la richesse nécessaire à la réalisation des opérations économiques.

3.4.3 - Problème de la représentation de la « réalité »

Pour Mattessich, la question de la représentation par le système de jetons des opérations économiques donnant lieu aux transferts de biens ou aux prestations de services, pose celle de ce qu'il faut entendre par « réalité ». Ce problème est celui de la mise en correspondance de la logique duale des événements économiques empiriques et du système comptable dont l'organisation logique est chargée de les expliquer et de les représenter[112].

[112] Dans le langage moderne de la comptabilité, nous dirions que ce problème est celui de « l'image fidèle ».

Mattessich (1978) propose d'établir une hiérarchie entre les réalités en distinguant celles qui sont élémentaires et celles d'ordre supérieur qui les enveloppent. Il compare cet emboîtement à la construction d'un oignon (« Onion Model of Reality ») formé d'une superposition de niveaux successifs dépendant les uns des autres. Au fur et à mesure que l'on progresse dans la hiérarchie des niveaux, de nouvelles propriétés des objets apparaissent au-dessus de celles des composants. Elles deviennent observables si elles montrent à voir une organisation nouvelle :

« Nous sommes tous conscients que quelques atomes d'hydrogène et d'oxygène…, etc. peuvent être combinés (dans des proportions spécifiques) pour générer des substances comme l'eau. Mais ces nouvelles entités émergentes possèdent des propriétés totalement différentes de celles de leurs constituants » (Mattessich, 1991).

Cette hiérarchie des différentes réalités empiriques qui constituent la réalité totale englobe la réalité sociale qui, si elle n'était pas prise en compte dans son aspect empirique, réduirait la comptabilité, selon Mattessich, à un simple formalisme et nierait son statut de science appliquée. Celui-ci permet de la définir comme un corpus de connaissances dont la maîtrise renvoie à la compétence de l'expert qui fonde sa supériorité sur ceux qui ne le sont pas. Elle correspond à ce que Platon appelait une « technè », c'est-à-dire qu'elle se définit comme un savoir positif, le comptable connaissant les modalités d'imputation d'une opération à un compte qu'il s'agisse de la nature de celle-ci ou de son évaluation.

En concevant la comptabilité comme une science appliquée, Mattessich est amené à proposer plusieurs interprétations possibles de la représentation de la réalité dans la mesure où, s'agissant d'une science sociale, l'objectif de ce qui est enregistré doit être déterminé selon l'optique avantages-coûts. Ainsi, l'utilisation d'une méthode donnée, comme l'évaluation au coût d'acquisition par exemple, peut ne pas respecter la rigueur scientifique mais répondre parfaitement aux besoins des utilisateurs. Sa démarche s'inscrit dans le cadre général de sa théorie comptable normative conditionnelle qui permet de faire le lien entre les objectifs comptables et les moyens de les atteindre[113].

[113] Comme nous le montrerons au chapitre 7, nous pensons, contrairement à Mattessich, qu'une théorie, quelle qu'elle soit, doit s'affranchir des conditions de l'expérience concrète pour pouvoir expliquer celle-ci et, ainsi, mériter son statut.

Chapitre 4 - Invention des normes comptables dans la Haute Antiquité

Avec l'augmentation considérable de la taille des villes et le développement des échanges locaux mais aussi lointains, des Etats sont nés et il a fallu mettre en place des règles organisant la vie de la cité et décourageant, si possible, les individus de s'approprier par la violence des biens ne leur appartenant pas.

Ce fut l'objet d'un certain nombre d'écrits, dont le plus célèbre est le Code de Hammurabi (vers 1 750 avant J. C.) que l'on peut considérer, par son mode de création, comme étant le premier processus d'élaboration d'une norme.

Dans le même temps, une modification importante de la religiosité permit l'acceptation des règles organisant la vie commune.

4.1 - Naissance du premier Etat

4.1.1 - La domination d'Akkad puis celle de Ur

Le foyer évolutif primaire que constituait la cité-Etat d'Uruk tendit, par le développement des échanges, à faire apparaître de manière collatérales les dynamiques secondaires des autres cités.

Vers 2 270 avant J. C., Sargon, un sémite du nord, marcha sur Uruk qu'il conquit puis s'empara ensuite des autres grandes villes mésopotamiennes marquant son pouvoir sur tout le pays de Sumer, du nord au sud, qu'il appela le « pays d'Akkad ». Ce fut la fin des cités-Etats de la Mésopotamie et le début d'une longue période marquée par la domination successive, après celle de Sargon, de la ville d'Ur puis de celle, la plus prestigieuse, de Babylone entre 2004 et 539, date à laquelle elle fut conquise par les Perses du roi achéménide Cyrus II.

En proposant par rapport aux pratiques antérieures une solution nouvelle de prise de pouvoir par la force reposant sur une initiative individuelle à visée hégémonique, Sargon marqua une rupture historique majeure en Mésopotamie car, pour la première fois, une vaste région était politiquement unifiée sous l'autorité centrale d'un monarque faisant émerger une grande construction étatique englobant un ensemble d'anciennes villes-Etats. Il ne s'agissait pas d'un changement d'échelle radical mais d'un changement dont le ressort était totalement nouveau. Jusque-là, en effet, le développement des « cités-Etats » avait reposé sur des mécanismes internes, lents et pratiquement invisibles dont l'initiative reposait sur le consensus et était assumée collectivement.

L'entreprise sargonide porta à son terme l'évolution des cité-Etat vers l'Etat qui apparaît ainsi comme l'aboutissement d'un processus évolutif normal pour surmonter une situation bloquée dans laquelle chaque principauté était devenue trop structurée pour qu'un niveau d'intégration supérieur puisse se développer spontanément entre elles. Tous les chercheurs s'accordent à reconnaître à cet Etat un haut niveau de complexité, ce qui ne veut pas dire que la situation était nécessairement compliquée, mais plutôt qu'elle était devenue composite à travers l'élargissement de la gamme des statuts mais aussi à cause de la multiplication des partenaires sociaux et de la diversification des instances politiques, religieuses et administratives. En effet, l'agriculture et l'artisanat apportent la richesse qui permet d'intensifier les échanges commerciaux.

Pour organiser et contrôler cet ensemble, une administration centralisée sur les cadres territoriaux anciens fut progressivement mise en place et complétée par la standardisation des textes administratifs qui présentaient partout dans l'empire une même

graphie akkadienne afin d'être plus facilement compris et contrôlés par un personnel administratif de compétence homogène.

Cette nouvelle conception de l'Etat entraîna un changement dans celle de la fonction du chef. Auparavant lié au cadre de la cité-Etat, comme ce fut le cas à Uruk, il avait alors un rôle limité. Avec la constitution d'un vaste royaume unifié, le chef prit peu à peu une nouvelle dimension qui se développa sur une véritable pensée « impériale » et l'affirmation qu'il était d'essence divine. Même s'il n'était pas forcément considéré comme une divinité à part entière, il était au-dessus des autres hommes. Nous avons ici les traits d'un « empereur » qui veut se démarquer des autres chefs par son essence et ses ambitions.

Vers 2 100 avant J. C., l'empire d'Akkad s'effondra au profit de la ville de Ur qui allait dominer pendant un siècle la Mésopotamie avant de disparaître à son tour en laissant la place au royaume de Babylone de 2 000 à 539 avant J. C

4.1.2 - La domination babylonienne

Pendant un millénaire et demi, Babylone, qui est l'aboutissement de l'évolution des cités-Etats, fut le centre politique mais aussi culturel et religieux de l'antique civilisation mésopotamienne et par là l'une des principales villes du Proche-Orient ancien. Les propriétaires agricoles les plus importants sont le roi, les familles nobles, les temples et les grands entrepreneurs (Sitographie n° 9). Ces grands domaines, qui donneront par la suite naissance aux jardins persans, se composent de terres agricoles cultivées (Xénophon, 1859) et de réserves de chasse ou botaniques[114]. Le prestige de Babylone, qui fut immense pendant la période antique, s'est transmis jusqu'à nos jours par la tradition biblique et celle des auteurs de la Grèce classique.

C'est sur des tablettes d'argile babyloniennes que l'on trouve la trace des premières mathématiques. Les quatre opérations de base se faisaient à l'aide de tables et la résolution de problèmes pratiques à l'aide de mots détaillant toutes les étapes. Bien que ces méthodes ne fussent pas pratiques à l'usage, elles avaient le mérite de fonctionner et de permettre de résoudre des équations allant jusqu'au troisième degré. Pas plus qu'en Égypte, il n'y a eu d'expressions abstraites de ces algorithmes. Seuls, des exemples empiriquement constitués étaient donnés pour être répétés par les élèves et les scribes. Il s'agissait d'un savoir-faire empirique, transmis comme tel, et non d'une science mathématique rationnelle comme celle mise au point beaucoup plus tard par les mathématiciens musulmans.

[114] Lles Grecs appelèrent « paradeisoi » ces jardins persans, à l'origine du mot « paradis ».

La situation économique, très variable d'une province à l'autre, déclina cependant à partir du 4ème siècle avant J.-C. Les taxes devinrent relativement de plus en plus lourdes car leur montant total, qui ne changea pas, pesa plus lourdement sur l'économie locale dont la base se réduisait et qui pâtit également du stockage dans les trésors royaux de l'or et de l'argent versés aux mercenaires (Larcher, 1850 et Sitographie n° 10). L'administration des trésors donna lieu à inventaires et comptabilités, rapportés sur de très nombreuses tablettes en élamite, dont l'examen permit de reconstituer l'activité des fonctionnaires des impôts. Des tablettes mentionnent également d'autres sources de revenus du Trésor, constituées par les taxes commerciales et douanières perçues sur les routes royales ou aux portes des villes. Toutefois, aucun détail n'en est connu aujourd'hui. L'administration royale échoua cependant à maintenir sur la durée des conditions économiques satisfaisantes dans l'empire.

4.1.3 - Les tablettes d'argile babyloniennes

Du règne de Hammourabi, environ 1 800 ans avant J. C.[115], subsistent de nombreuses tablettes cunéiformes qui, bien qu'elles ne soient pas aussi vielles que celles d'Uruk, renferment des textes précieux sur la tenue légale des opérations réalisées. Pour Babylone qui commandait le commerce dans le monde antique, il était impossible, tout comme maintenant alors que le crédit était moins élastique et l'activité bancaire plus simple qu'aujourd'hui, d'effectuer de grosses transactions commerciales strictement en espèces et sans tenir de comptes (Sitographie n° 11)[116].

Les propriétaires terriens, les marchands, les administrateurs des temples et les banquiers établissaient ou faisaient établir des notes pour tenir des inventaires d'objets, en termes physiques ou monétaires, en suivre d'autres de nature bancaire car l'équivalent du virement existait déjà à cette époque mais aussi suivre des paiements de ce qui semble correspondre à des salaires et, surtout, tenir des états de caisse de type recettes/dépenses. Il s'agissait d'enregistrements simples, une inscription dans un état ne se traduisant pas par une autre dans un autre état. Dans un ouvrage posthume publié un an après son décès, Charles Waldo Haskins (1904) indiqua que ces registres d'argile avaient parfois une caractéristique curieuse. En effet, ils présentaient occasionnellement des erreurs arithmétiques, dont les causes peuvent être attribuées à la maladresse des scribes, à la

[115] Hammurabi, sixième roi de la première dynastie de Babylone, de 1792 jusqu'à environ 1750 avant J. C., fut le véritable fondateur de la puissance babylonienne. Son Code est considéré comme un recueil de règles comptables.

[116] Plus nous en apprenons sur les affaires et les activités sociales de Babylone, plus il est facile d'être d'accord avec le Professeur Lyon, enseignant à Harvard, pour qui les tablettes babyloniennes révèlent « une situation pas fondamentalement différente de celle qui est la nôtre aujourd'hui. »

falsification délibérée des comptes dans une collusion d'intérêts entre les parties, ou à des comptables tout simplement ignorants. La thèse de la falsification est présentée comme étant la plus probable. Les Babyloniens étaient vraiment parvenus à une compréhension claire des mathématiques abstraites et leurs comptables n'auraient probablement pas commis d'erreurs arithmétiques aussi grossières, à moins d'avoir voulu tromper ceux qui étaient moins érudits qu'eux. À une époque où les bilans de vérification étaient inconnus et où calculer toutes sortes de soldes impliquait un travail pas très différent de celui consistant à compter les briques dans un entrepôt ou une fabrique, la comptabilité « frauduleuse » était un travail probablement moins périlleux qu'aujourd'hui.

Des explorations relativement récentes ont mis au jour des chambres d'archives et des « coffres-forts » babyloniens, avec leur richesse de « tablettes-contrats » dès la plus haute antiquité, en argile cuite ou séchée au soleil. Les caractères cunéiformes qui y sont gravés rapportent le compte-rendu des transactions commerciales qui se déroulaient au tout commencement de l'Histoire, et même avant. Des tablettes similaires ont été trouvées en Haute Egypte où elles ont sans aucun doute été amenées par des caravanes.

Les fouilles entreprises ont offert des informations très intéressantes relatives aux accords commerciaux sous forme de reçus, de contrats et autres documents concernant des prêts d'argent sur des garanties personnelles à des taux d'intérêt fixes, des prêts sur des propriétés foncières ou immobilières, des ventes de terres parfois avec un plan de celles-ci, des ventes d'esclaves, etc. Il apparaît aussi qu'il existait un système bancaire babylonien comportant des firmes bancaires dont la plus importante fut certainement celle d'Egibi & Fils, grande famille d'hommes d'affaires proches du pouvoir, qui a laissé de nombreuses tablettes d'argile donnant de précieux renseignements sur les pratiques financières de son époque aux 6ème et 5ème siècles avant Jésus-Christ. Egibi qui a vécu sous le règne de Sennachérib, vers 700 avant Jésus-Christ, a laissé une lignée de cinq générations qui ont successivement contrôlé et développé la banque familiale en agissant comme banquiers, au sens moderne du mot, jusqu'au règne de Darius et en servant, notamment, de banque nationale pour Babylone.

Les pratiques financières s'appuyaient sur les métaux précieux, en particulier l'argent, qui circulaient en tant que lingots non poinçonnés car ils étaient facilement acceptés au poids et vérifiés par une balance comme n'importe quelle autre marchandise. Mais la banque concluait aussi des accords de prêts dans lesquels l'emprunteur s'engageait à rembourser la somme due avec un intérêt qui était imposé dans le contrat, en donnant comme gage, le plus souvent, sa propre propriété : maison, vergers, etc. C'était particulièrement le cas lorsqu'un babylonien voulait démarrer une activité économique dans le cadre de ce que l'on appellerait de nos jours « une entreprise ». Ainsi, l'hypothèque immobilière la plus vieille du monde donnée dans la trente-quatrième année du règne du Roi Artaxerxés I, par Bel Bullitsu

et Sha Nabu Shu, fils de Kiebti, à Bey Nadin Shun, fils de Marashu et, donc, datant de 430 avant Jésus-Christ est celle d'un verger à Babylone. Elle servit à garantir un prêt fait par les Marashu qui étaient une famille de banquiers finançant toutes les grosses opérations à Babylone, y compris celles du roi. Rien n'indiquait d'ailleurs sur la tablette d'argile sur laquelle il était inscrit si le crédit hypothécaire avait ensuite été remboursé.

Parallèlement, le système d'imposition en Babylonie rendait les prêteurs indispensables, en particulier pour les agriculteurs qui devaient payer leurs impôts avant la récolte et qui étaient, de ce fait, obligés d'emprunter sur leurs récoltes futures. Le plus souvent, les intérêts étaient payés mensuellement, le taux annuel avoisinant régulièrement les 20 %.

Cependant, la source la plus lucrative pour le prêteur était le système du paiement en nature, le prêteur proposant alors aux agriculteurs des graines et des semences au moment où leurs prix étaient élevés et se faisant rembourser en général à l'époque des moissons, lorsque la récolte arrivait, l'excès d'offre qui s'ensuivait entraînant une diminution importante des prix de vente[117].

4.2 - Premier processus d'élaboration d'une norme

Avec le développement accéléré des échanges à partir de la période d'Uruk, il a fallu préciser les modes de relations entres les co-échangistes de manière à éviter que la violence ne s'installe entre eux pour cause de mésentente sur les conditions des contrats. A cet effet, des codes étaient écrits par les rois-prêtres ou les souverains.

Le plus célèbre d'entre eux est celui de Hammurabi qui était plus qu'un recueil de lois commerciales et sociales car il imposait l'obligation d'un plan comptable et d'un manuel de comptabilité, détaillant les procédures de certaines transactions et permettant ainsi d'établir des comptes récapitulatifs et des comparaisons d'une année à l'autre. Il touchait aux apports qui unissaient les groupes sociaux, la famille, l'armée, la vie religieuse et la vie économique en ayant toujours trait à des situations très précises concernant les vols, les prêts, les honoraires, les contrats, les fermages, les débiteurs insolvables, les esclaves fugitifs, le statut de la femme. Il constitua le premier système normatif connu qui ne répondait pas à l'acception légaliste du droit comme dans le cas du Code civil français, mais correspondait plutôt au droit jurisprudentiel car il recensait, sous une forme impersonnelle, les décisions de justice du roi fixant différentes règles de la vie courante. Par exemple, dans un des passages

[117] Le préteur proposait à l'agriculteur de lui préter, par exemple, 10 kg de semences pour X unités monétaires et se faisait rembourser une valeur de 10 X représentant plus de 10 kg de semnces puisque le prix du kg de semences avait alors dilinué.

relatifs à la comptabilité, il était écrit : « § 104 – Si un négociant a confié à un commis blé, laine, huile, ou tout autre denrée pour le trafic, le commis inscrira l'argent et le rendra au négociant. Le commis prendra un signé (ou reconnaissance) de l'argent qu'il a donné au négociant » (Degos, 2010). Comme le montre cette règle, il n'y avait pas d'idée générale ni de concepts abstraits exprimés pour justifier telle ou telle disposition. Elle apparaissaît non pas comme un principe général du droit mais comme une réponse spécifique à un fait donné par le souverain ou son entourage. Elle était plutôt un corpus ouvert et non pas canonique, dans lequel étaient versés les rescrits royaux touchant des domaines très variés et dont la valeur était contraignante d'abord pour les magistrats, qui l'appliquaient et la diffusaient, puis pour les particuliers qui l'invoquaient dans leurs actes juridiques privés.

Hammurabi rendait ses décisions « selon le décret du roi » qui apparaissaît comme une disposition normative que les juges décidaient d'appliquer aux parties et qui s'imposait à eux. La règle qui était un standard parmi d'autres devint une norme à partir du moment où elle fut invoquée et rendue opposable par les juges. Elle constitua en même temps une forme de motivation des sentences dont le contenu était précisé. La mention du « décret du roi » représentait ainsi une norme[118] à laquelle les parties choisissaient de se soumettre. Il y avait une démarche volontariste destinée à déterminer la règle applicable et peut-être la juridiction compétente en cas de conflit ou pour prévenir un conflit. Le « décret du roi » qui servait de fondement juridique à la sentence doit être bien distinguée du prononcé de celle-ci. Le jugement rendu par le roi constituait sa « parole » qui pourrait ensuite être invoquée comme règle de droit par un justiciable dans une affaire similaire. Le travail du juge se trouvait ainsi placé, au moins en partie, sous le contrôle du roi qui diffusait les règles qu'il tenait pour justes ou utiles. Cette méthode était beaucoup plus efficace que la procédure lourde et contraignante de la codification.

En procédant de la sorte, le dynamisme économique sumérien et la rationalité du code d'Hammourabi ont conduit à l'inévitable développement d'une pratique comptable très courante dans les temples et institutions religieuses. Cela explique en partie la persistance de l'utilisation du Code bien après que Hammurabi ait disparu.

Darius 1er, tout en consentant à reconnaître l'influence que le Code a eue sur lui, engagea, entre 520 et 485 avant J. C., des réformes qui représentèrent un tournant important dans la continuité des pratiques. Elles réduisirent l'influence des autorités locales et développèrent par application de la « loi du roi » des structures féodales autour de l'attribution de terres en échange d'un service rendu, le plus souvent militaire.

La dizaine d'occurrences reconnues sur les tablettes pour la « loi du roi » de Darius 1er montre que celle-ci désigne, à l'instar du Code de Hammurabi, un mode

[118] Le mot « norme » vient du latin « norma » qui signifie « équerre » et « règle ».

d'élaboration d'une norme issu de la pratique judiciaire du souverain, progressivement compilée pour former un corps de règles invoquées dans les contrats.

De cette étude sur le « décret du roi » et la « loi du roi », nous pouvons déduire que, dès son origine, une norme désigne un moyen considéré comme une règle à suivre, tout ce qui entrait dedans étant considéré comme « normal » et ce qui en sortait comme « anormal », termes qui pouvaient sous-entendre ou non des jugements de valeur.

Son mode d'élaboration était une sorte de procédé normatif « de terrain » permettant d'affiner les dispositions en vigueur ou augmenter les droits de l'une des parties, la capacité législative du roi tirant son origine de la fonction de juger, celle-ci étant mieux acceptée que celle-là parce qu'elle était sollicitée par la base et non pas imposée par le sommet.

De nos jours, si la norme est établie « démocratiquement » comme résultat d'une négociation collégiale faisant suite à des procédures d'enquête pour avis, son processus d'élaboration est toujours le même. La convergence vers la notion de norme se fait encore par consensus successifs qui relèvent de savoir-faire particuliers comme de compétences précises.

Autrement dit, comme au temps de Hammurabi ou de Darius 1er, une norme est un construit social qui ne peut se comprendre que dans le cadre des pratiques culturelles de la société dans laquelle elle a été produite. Un système de normes doit donc « dire » quelle est la réalité à retenir et comment celle-ci sera représentée[119].

Ainsi, en partant de la normalisation en général, nous pouvons déduire qu'un système de normes et, en particulier la normalisation comptable, doit chercher à poursuivre les objectifs suivants[120] :

- améliorer les méthodes de tenue des comptes pour améliorer la représentation de la réalité afin d'en tirer au moyen des états financiers, l'image la plus « fidèle » et réaliste qui soit,
- permettre une meilleure compréhension des comptabilités et de leur contrôle,
- favoriser la comparaison des informations comptables dans le temps et l'espace,
- faciliter la consolidation des comptes,
- élaborer des statistiques.

[119] Les normes comptables n'échappent pas à cette obligation. Elles comportent des conventions, des principes, des règles, des méthodes intégrés dans un référentiel comptable. Pour être applicable, ce référentiel doit être lui-même intégré au sein d'un droit comptable.

[120] Si la recherche de conformité des pratiques à la norme ne peut se concevoir que comme un acte volontaire par opposition à fortuit ou allant de soi, la reconnaissance de cette conformité est un autre problème qui renvoie aux notions d'audit et/ou de contrôle exercé par des auditeurs.

4.3 - La généralisation de la monnaie et les problèmes d'évaluation

Comme nous l'avons déjà mentionné à plusieurs reprises, le commerce et, notamment, le commerce international, ont connu un fort développement au cours de la période achéménide[121]. Cela est dû à la construction sous le règne de Darius I^er^ de routes afin de rendre plus rapide le voyage des caravanes commerciales, des troupes et des inspecteurs du roi. De plus, le commerce par voie d'eau est également facilité par le percement du canal de Suez antique, qui relie la Méditerranée à la mer Rouge et qui, prévu par le pharaon Nékao II, sera en fait achevé par Darius I^er^ . Pour créer des conditions favorables au développement des échanges, il fut le premier roi achéménide à frapper sa monnaie. Mais celle-ci, en véhiculant une représentation d'un roi en posture guerrière, avait plus une fonction idéologique qu'économique, ce qui était sans grande importance sur les échanges qui se faisaient surtout en argent massif. Darius a œuvré par la suite à imposer l'adoption d'un étalon pondéral dans tout l'Etat achéménide, qui aurait dû servir principalement à assurer l'équité dans les pesées des tributs et qui, associé à l'unification du système monétaire à partir du nouveau standard qu'est le « darique »[122], aurait dû faciliter le commerce et les activités bancaires. La transition vers ce système monétaire est aussi attestée par les tablettes retrouvées à Persépolis. En témoigne le paiement des salaires qui, durant les premières années du règne de Darius, se fait en nature alors que pendant les décennies suivantes, ceux en monnaie augmentent fortement, de sorte que le système monétaire est complètement établi à la fin du règne de Xerxès I^er^. Cependant, cette réforme du système monétaire ne resta que partielle car les rois achéménides préférèrent thésauriser les valeurs dans leurs trésors royaux, la plupart des métaux précieux n'ayant jamais été transformés en pièces de monnaie. Par ailleurs, le développement d'une division du travail au sein de la société avec la révolution Néolithique a contribué fortement à l'essor de la monnaie pour surmonter les multiples difficultés du troc.

Avec la monnaie, la mise en place progressive d'échanges économiques dans lesquels la valeur d'usage, qui est la base du troc, s'est trouvée accompagnée de la notion nouvelle de valeur d'échange. Les scientifiques mettent ces notions en parallèle avec les témoignages archéologiques (retranchements, fortifications, armes, etc.) d'une insécurité grandissante à partir du III^e^ millénaire av. J.-C. due aux gisements de minerais et aux dépôts

[121] La période achéménide (648 à 330 ans avant J. C.) marque le règne du premier empire perse sur une grande partie du Moyen-Orient intégrant, notamment, la Mésopotamie et Babylone.

[122] Le darique est fait d'or très pur à 23,25 carats et pesant environ 8,34 grammes. 3 000 dariques forment un *talent*, qui est la plus grosse unité de poids et monétaire. La frappe des pièces d'or est une prérogative du roi. Il existe aussi des pièces d'argent, pur à 90 %, appelées *shekels* ou *sicles* pesant environ 5,56 grammes. Vingt shekels ont la valeur d'un darique. Les pièces d'argent et de cuivre peuvent être frappées occasionnellement par les satrapes.

de métaux qui entraînaient la convoitise et nécessitaient une protection comme celle des voies commerciales (C. Louboutin, 1988). « C'est alors que la guerre fait une apparition non déguisée parmi les communautés paysannes d'Occident » (J. Guilaine, 1980).

En Mésopotamie, les premières écritures cunéiformes, sur des tablettes d'argile, furent des écritures comptables qui permirent le développement d'un système de gestion administrative des dettes et des créances. Il était basé sur la comparaison de la valeur des produits échangés avec des "valeurs-étalons" connus de tous (quantité donnée de céréales, d'or ou d'argent). En Egypte, la monnaie scripturaire a existé plusieurs milliers d'années avant la monnaie fiduciaire. Mais avec l'intensification et la diversification des échanges, cela a nécessité une administration pléthorique et, par conséquent, une comptabilité bien trop lourde. Il a donc fallu simplifier en adoptant la monnaie "fiduciaire" comme moyen de solder une dette de manière simple et fiable. Pour cela, l'or fut partiellement désacralisé, ce qui permit de le faire circuler sous forme de pièces d'autant plus facilement acceptées qu'elles permettaient en dernier recours de se dégager de ses obligations régulières vis-à-vis des Dieux et du temple. L'ensemble du commerce de détail local fut bientôt alimenté par ces pièces de monnaie qui étaient pratiques et dont on était à peu près sûr de pouvoir échanger contre tout bien disponible à la vente.

L'or du fleuve Pactole, la manufacture des pièces et leur circulation dans les villes, les îles et jusqu'aux colonies lointaines telles que Marseille où des pièces ont été utilisées dès la fondation de la ville, ouvrirent une nouvelle page de l'histoire de l'humanité.

La monnaie n'avait sans doute pas été créée pour faciliter les transactions mais, aussitôt créée, elle a été adoptée par le commerce bien qu'il n'y avait pas de nécessité pour que les parties impliquées dans une transaction s'échange directement un bien ou un service contre les unités monétaires. Et cela, d'autant plus, qu'en faisant l'objet de manipulations régulières de la part des souverains, elle ne permettait pas de produire une évaluation fiable de la valeur des biens dans la durée.

Ce problème se retrouvera à toutes les époques ensuite, sous la même forme ou non et sera à l'origine de la proposition par Eugen Schmalenbach (1920) de sa théorie comptable dynamique.

4.4 - La modification de la religiosité

Chaque cité-Etat reconnaît comme souverain une grande divinité que le sort lui a assignée le jour de la naissance du monde. Les tablettes babyloniennes nous révèlent l'importance de la religion et du clergé qui était tout puissant. Ces dieux sont très semblables aux hommes mais s'en distinguent par leur intelligence et l'immortalité. Chaque dieu est chargé d'une fonction liée à la marche du monde. Le panthéon mésopotamien est très riche

mais assez mal connu. C'est par l'intermédiaire des prêtres que les dieux communiquent leurs désirs : riches repas quotidiens, vêtements, bijoux, temples ou chants. Les dieux n'imposent aucune contrainte mais si les hommes n'exécutent pas les rites et ne font pas don d'offrandes, de terribles catastrophes se produisent comme des inondations, la sécheresse ou le pillage par d'autres cités. Comme ces catastrophes sont fréquentes et que les cités-Etats sont en conflits permanents, le peuple veille à honorer ses dieux. Les prêtres profitent bien sûr largement de cette peur. Au début, les temples sont de dimensions modestes puis au fil du temps, ils deviendront les fameuses ziggourats. Le pouvoir sacerdotal est très puissant car ce sont les prêtres qui gèrent les possessions de la divinité. Parfois, comme à Lagash, un prince est évincé du trône par un prêtre. Pour parer cette situation et différencier de manière concrète les biens dépendants des dieux de ceux qui appartiennent au roi, c'est à cette époque que le souverain cesse d'habiter le temple et que les premiers palais sont construits pour lui. Pour financer ces constructions et les guerriers, le peuple commence à payer un impôt en nature, celui-ci portant sur les surplus agricoles des membres de la communauté dont le contrôle était confié aux temples. Mais les rois devaient également assurer la paix dans la cité. Pour éviter que les groupes humains composant le village ne se scindent pas lorsqu'ils atteignaient le seuil critique au-delà duquel des tensions internes apparaissaient, des règles de comportement furent définies par le chef religieux et le roi. Elles témoignent de l'émergence de structures sociales hiérarchiques, lesquelles, selon Cauvin (1978) modifient la « religiosité » des pratiques humaines. Pour ce chercheur, les dessins retrouvés dans les grottes de l'âge glaciaire, avant le Néolithique, montrent que les pratiques religieuses des humains vivant dans des tribus non hiérarchisées consistaient à participer au rituel de la reproduction du mythe fondateur. A partir du Néolithique, en se hiérarchisant, les groupes humains modifient leurs pratiques religieuses qui s'appuie alors sur des sacrifices organisés par le roi/prêtre et les dieux souverains. « *Ce nouveau système de pensée se traduit dans des innovations dans l'habitat, apparition d'édifices destinés à lutter contre les inondations (les premières murailles de Jéricho seraient en fait des digues), des aires de stockage dans les habitations, une architecture particulière de sanctuaire (présence d'une abside et d'un autel sacrificiel), une réduction de la diversité alimentaire par la consommation privilégiée de gros animaux comme l'auroch.* ».

De nouveaux outils idéologiques sont par ailleurs nécessaires pour garantir la cohésion d'un corps social élargi. Avec l'invention de l'écriture, toute une iconographie apparaît pour exalter le pouvoir royal et des temples sont construits pour manifester la présence de la divinité parmi les hommes. C'est en effet à cette époque que remontent les plus anciens temples connus (Forest 1999).

Chapitre 5 – Utilisation du coût historique en comptabilité jusqu'au 20ème siècle

Quelques siècles après les Sumériens et les Babyloniens, les Egyptiens, les Phéniciens, les Grecs et les Romains suivirent une voie analogue en développant leurs échanges commerciaux qui nécessitèrent la mise au point d'états de trésorerie détaillés leur permettant de disposer de véritables systèmes d'information. Grâce à ceux-ci, ils réalisèrent des opérations complexes telles que des virements directs de fonds de compte à compte en Egypte, des tenues de comptes de tiers par les Romains et leur contrôle a posteriori.

La création des grands royaumes hellénistiques est en partie intervenue dans la continuité des pratiques achéménides. Certains rois des pays helléniques et balkaniques reprirent même à leur compte des pratiques sociales des Perses pour créer une communauté de culture avec les nobles des pays conquis. Si les documents comptables évoluèrent, le principe d'un enregistrement de flux d'entrée et de sortie sur la base des coûts historiques ou, ce qui revient au même pour l'information transmise, sur celle des prix de marché, ne changea pas.

Il en fut de même plus tard lorsque le commerce et les activités économiques redémarrèrent vers le 12ème siècle après J. C. après avoir presque complètement disparu à la chute de l'Empire romain. A partir de cette époque, les conditions nécessaires à l'expansion de la comptabilité étaient réunies. La monnaie était devenue un moyen courant d'échange. Les chiffres arabes étaient utilisés en simplifiant les opérations arithmétiques de base. Le développement du commerce méditerranéen ouvert par les Croisades allait de pair avec celui de la demande de documents comptables. La généralisation du crédit et des services bancaires nécessitait que l'on connaisse en tout temps les créditeurs et les débiteurs. La parité qui devait exister entre, d'une part les marchandises invendues et les produits des ventes de consignataires et, d'autre part, la valeur du total des marchandises qui leur étaient confiées par le consignateur illustrait bien la notion de dualité intrinsèque au système de comptabilité en flux d'entrée et de sortie mais aussi la nécessité de maintenir la valorisation de départ que l'on peut appeler « coût historique » pour pouvoir déterminer le résultat final.

La notion de capital, indispensable aux associations de personnes qui possédaient et dirigeaient une activité en continu par rapport à celles qui travaillaient sur des suites de projets isolés, devint incontournable afin que chacun des associés puisse percevoir sa juste part des bénéfices. Pour cela, des formes particulières de comptabilité furent mises au point selon les besoins qu'elles devaient satisfaire, mais il s'agissait bien des formes et non des principes sous-tendant la comptabilité.

Une forme spéciale de présentation des flux d'entrée et de sortie sous forme d'écritures en débit et crédit simultanés dans un journal, émergea avec la mise au point de la comptabilité en partie double présentée par le moine italien Luca Bartolomes Paciolo, dit *Luca di Borgo,* en 1494. Celle-ci fut d'abord utilisée par les commerçants puis, à partir du 19ème siècle, par les industriels, ce qui posa le problème de la reconnaissance des sociétés de capitaux et des obligations des dirigeants[123] vis-à-vis de l'ensemble des apporteurs de capitaux, qu'ils soient des petits ou des gros porteurs de parts sociales.

[123] Les dirigeants s'appelaient au 19ème siècle des « administrateurs » qui pouvaient être propriétaires ou non d'une part plus ou moins grande du capital de la société.

5.1 - L'évolution des systèmes comptables jusqu'au 12ème siècle après J. C.

5.1.1 - L'apport des Egyptiens : de nouvelles techniques d'enregistrement

En Egypte, le tombeau de Negadah renferme des textes précieux datant de 3 000 ans avant J. C. sur des tablettes d'ivoire et d'argile. Durant les 1 000 ans qui suivirent, ces tablettes étant encombrantes et peu pratiques pour enregistrer les opérations, le papyrus plus léger et plus maniable devint le principal matériau utilisé pour l'écriture des documents importants produits. Mais le papyrus est aussi plus sensible aux dégradations. Ces écritures étaient le domaine réservé des scribes qui ont su faire évoluer la technique en imaginant des états à colonnes séparées. Ces états égyptiens pharaoniques étaient moins bien structurés que les comptes de Babylone mais les scribes les réalisaient déjà avec des observations statistiques et des prévisions. Les scribes effectuaient en plus des travaux d'arpentage pour pouvoir fixer le montant de l'impôt à payer en nature, la monnaie étant restée inconnue pendant longtemps. Cet éventail de fonctions réalisées par les scribes suscite plusieurs remarques. Il est logique de voir les professions de comptable et de géomètre se confondre. Pour les deux activités, il s'agissait d'utiliser les chiffres de l'arithmétique élémentaire, le calcul des surfaces comme assiette de l'impôt se basant sur l'espace exploité. Dès le 6ème siècle avant Jésus-Christ, ils savaient enregistrer des recettes, des dépenses et des loyers mais également manipuler, voire falsifier, des comptes ou effectuer des enregistrements fictifs pour redresser certaines situations douteuses. Ils employaient le système numérique décimal et utilisaient des mathématiques strictement additives typiques des comptabilités à toutes les époques, ce qui les obligeait à des procédés de calcul difficiles essentiellement fondés sur des méthodes de parties aliquotes[124].

Après la conquête d'Alexandre le Grand, 400 ans avant J. C., l'Egypte devient hellénique et adopta la langue et les pratiques grecques telles que l'écriture démotique[125] que peu de spécialistes sont capables de déchiffrer aujourd'hui. Malgré cela, des documents comme le papyrus de Zénon datant de 300 ans avant J. C., montraient déjà la distinction entre les états de denrées agricoles et les états de flux monétaires. Il existait une éphéméride qui est un journal donnant le détail des enregistrements quotidiens et des états plus généraux résumant les transactions de plusieurs jours.

---

[124] « Aliquote » se dit d'une quantité contenue un nombre exact de fois dans le tout. Deux, trois, quatre, six, sont des parties aliquotes de douze.

[125] Il s'agit de caractères égyptiens anciens correspondant à une écriture courante non sacrée, issue de la simplification des hiéroglyphes. Le terme démotique, signifiant étymologiquement « populaire », désigne dans le contexte de l'égyptologie tout à la fois une écriture et l'état de la langue égyptienne qu'elle note, par opposition avec les formes hiératique et hiéroglyphique.

5.1.2 - L'apport des Grecs : un système monétaire complet

En Grèce[126], la comptabilité remplit une importante fonction religieuse puisque les offrandes aux dieux se devaient d'être comptabilisées sur des plaques de marbre ou de calcaire dont on a retrouvé de nombreux vestiges. Elle avait aussi une fonction économique de suivi des richesses créées et d'enregistrement des transactions. Les temples jouèrent, les premiers, le rôle de banquiers qui connaissaient et utilisaient le chèque et la lettre de change. Comme chez les Sumériens, le prêt à intérêt était courant ainsi que les calculs financiers. Les pratiques comptables des Grecs n'étaient pas très différentes de celles des autres pays si ce n'est l'invention de la technique du virement interne pour éviter les doubles inscriptions de valeurs dans un même compte pour une même transaction.

Vers 300 avant Jésus-Christ, Athènes possédait une Cour de logistes, composée de dix membres, qui vérifiaient les comptes publics. Le Collège des Euthymes était une organisation de reviseurs qui pratiquaient l'audit contradictoire des décisions de la première cour (Ordre des Experts Comptables, 1993). Ils firent leur apparition tout d'abord dans l'administration militaire en étant chargés de tenir l'accumulation du butin au fil des victoires et l'inventaire des marchandises soumis aux fluctuations de la consommation par les troupes pour déterminer combien de temps encore pouvait durer la campagne en cours. Ils devaient en plus évaluer la solde que la troupe pourrait percevoir après la partage entre l'État et les seigneurs de guerre des richesses les plus remarquables. Le difficile problème qui s'est posé aux pouvoirs publics fut celui de la rémunération d'une grosse armée et de cohortes de fonctionnaires. Sans monnaie, la distribution des biens ne peut se faire que de trois façons :

- le don,
- la réquisition,
- l'échange sous forme de compensation, très compliqué à mettre en œuvre pour les individus et encore plus pour les pouvoirs publics : troc de marchandises ou bien paiement de prestations en nature ou « au pair ». La réquisition et la fourniture directe des moyens d'existence élémentaires, agrémentées par la perspective du pillage est une chose. La mobilisation de citoyens libres en est une autre.

Pour régler ce problème, Athènes allait inventer et mettre en œuvre un système monétaire complet qui permit l'expression des éléments de la révolution athénienne que sont la rationalité, la citoyenneté, les libertés publiques, la science théorique et appliquée, l'innovation économique, l'expansion par le commerce et par la guerre.

[126] En Crète également, la découverte récente, au début du 20ème siècle, par l'archéologue anglais Arthur John Evans de la civilisation minoenne datant de 2 700 à 1 200 av. J.-C. a révélé d'importantes connaissances comptables dans des états ou des notes spécialement conçus à cet effet (Federigo MELIS, 1948),

Dracon, législateur athénien du 7ème siècle avant Jésus-Christ, fixait précédemment les amendes en « têtes de bétail », un système fort peu pratique qui allait être modifié par l'invention des premières pièces métalliques de monnaie. L'idée de frapper des pièces en métal précieux est née autour de la mer Égée vers 650 avant Jésus-Christ et on a retrouvé des pièces frappées à Sardes par le roi Alyattès, qui régna sur la Lydie entre 610 et 560 avant Jésus-Christ[127]. Au VIe siècle avant Jésus-Christ, l'un des rois, Crésus, fonda un système bimétalliste s'appuyant sur les progrès de la métallurgie désormais capable de séparer l'or de l'argent.

La monnaie athénienne était une « nomisma », de « nomos » qui signifie la « règle ». Elle était frappée sous contrôle public et avait cours légal, c'est-à-dire que si les autorités pouvaient l'utiliser pour rémunérer ses prestations, les citoyens pouvaient payer leurs impôts avec elle mais aussi solder des dettes de toute nature. La monnaie grecque avait un caractère juridique, les indemnités accordées par les juges pouvant se faire en monnaie, ce qui était une nouveauté pleine d'intérêt car elle limitait le versement des pensions en nature aux fonctionnaires et les cessions de terre. La Cité rémunérait les citoyens libres qui la servaient avec des pièces qui permettaient d'acheter des marchandises librement échangées par des producteurs ou des commerçants. Les hommes quittèrent les campagnes où ils étaient à proximité de la production des aliments pour les villes où la monnaie leur permettait de se fournir en vivres. Les productions se diversifièrent, les échanges s'intensifièrent, le prêt devint facile. Une forme d'association en commandite vit le jour pour financer des expéditions lointaines. En réalité, Athènes monétisa principalement l'argent, d'où l'identité historique entre monnaie et argent et la quasi identité sémantique entre les deux mots. Mais l'Asie mineure conservera le bimétallisme et même le tri métallisme initial de Crésus avec des monnaies en or, en argent ou en électrum, avec un rapport relativement stable entre elles : l'or est à l'argent dans un rapport de 1 à 13 1/3. Le drachme, le statère et le sicle devinrent les unités de compte de la civilisation helléniques après avoir été des unités de poids. Athènes ne monétisera l'or que rarement et dans des conditions d'urgence militaire[128]. La monnaie était aussi le symbole de la force de la cité, car la cité la plus prospère et la plus forte peut montrer sa supériorité par l'exposition de son

[127] Le souvenir de ces premiers temps s'est conservé dans notre vocabulaire. Toucher le pactole évoque le fleuve Pactole de Lydie, qui charriait des pépites faites d'un mélange d'or et d'argent, alliage nommé "électrum" et dans lequel étaient frappées les pièces les plus anciennes.

[128] Vers 406, les sept statues d'or du Parthénon sont monnayées, sous forme de Statère et de Tétradrachme avec un ratio 1/12 avec les équivalents en argent. Il faudra attendre 267-265 avant J. C. pour qu'un second monnayage d'or soit organisé. En revanche les mines d'argent du Laurion en Attique employaient en permanence entre 20 000 et 30 000 personnes, principalement des esclaves, ce qui donne une idée de l'importance de la monnaie dans le monde hellénique.

numéraire. La tradition de symboliser les « temples de l'argent » par une réplique du Parthénon date de là.

La répartition de la richesse a fait l'objet de réflexions de la part de Platon pour qui la richesse devait être distribuée de façon égalitaire et de Aristote qui pensait qu'elle devait être distribuée proportionnellement à l'effort de chacun. En introduisant la notion de « chrématistique », Aristote a condamné la pratique visant à l'accumulation de richesses pour elles-mêmes et non en vue d'une fin autre que le plaisir personnel. La chrématistique peut se présenter sous deux formes :

- celle qui est « naturelle » ou « nécessaire », par l'approvisionnement, à la survie de *la famille élargie au sens de communauté*. Aristote admet le troc et l'échange pratiqué par la monnaie comme important, mais insiste sur le fait que cette dernière ne doit pas être accumulée pour elle-même et qu'elle ne doit être utilisée que pour réaliser l'échange,
- la chrématistique « commerciale » qui est condamnable en tant que recherche de l'accumulation de la monnaie pour la monnaie, ce qui est une activité « contre nature » qui déshumanise ceux qui s'y livrent car elle n'a pas d'autre fin que le plaisir personnel. En effet, elle ne fait que substituer l'argent aux biens. Le marchand ne produit rien alors que l'usure ne fait que créer de l'argent à partir de l'argent sans aucune richesse économique supplémentaire.

La pensée d'Aristote joua un rôle très important dans l'interprétation des mécanismes sociaux et des règles à appliquer jusqu'à la fin du Moyen-Age.

Alexandre le Grand, après Philippe II de Macédoine, enrichi par la conquête des mines du Mont Pangée, profita de la révolution monétaire qui permit de rémunérer des mercenaires pour financer de grandes armées à la conquête de toute l'Asie mineure jusqu'en Inde et en Égypte. Pendant tout son périple, il identifia les mines d'or et d'argent et monta partout des ateliers de frappe de monnaie[129].

La monnaie métallique[130] sur le modèle grec gagna rapidement tout le monde antique dont, notamment, tout le pourtour méditerranéen, en dépit de certaines résistances comme celle de Sparte qui la méprisait ou des Phéniciens, peuple pourtant de négociants qui attendront quelques temps avant de l'utiliser.

[129] Dès ses débuts, la monnaie est le « nerf de la guerre ».

[130] La monnaie métallique sera aussi un élément central de la vie économique et politique de deux empires : Rome et la Chine.

5.1.3 – L'apport des Romains : personne juridique et registres comptables

Le développement économique de l'Empire romain ne fut possible que grâce à celui de la monnaie. Rome imita la Grèce en matière monétaire comme dans d'autres domaines. C'est à Rome, au 3ème siècle avant Jésus-Christ qu'entra en activité un premier atelier monétaire. Il était installé sur le Capitole, à proximité du temple de Junon Moneta[131].

Les premières monnaies métalliques romaines étaient de petits lingots de bronze orné d'un bœuf, ce qui leur ôtait tout caractère sacré. Elles furent remplacées par les sesterces. Le denier ou pièce de dix, frappé en argent, fut la première pièce à porter une valeur inscrite à l'avers sous la forme d'un X, pour 10 as.

Au début de l'ère chrétienne, Auguste réorganisa le système monétaire sur le principe du tri-métallisme or / argent et bronze[132].

Avec le développement de l'Empire, le système monétaire romain s'impose largement. Monnaies d'échange, les pièces deviennent aussi des instruments de propagande à la gloire de l'empereur. Plus tard, l'instabilité politique et la décadence de l'Empire s'accompagnèrent d'une dégradation de la valeur de la monnaie.

Par contre, la raréfaction progressive de l'argent entraîne une rupture des parités et une perte de confiance dans la valeur respective des pièces. Pour enrayer ce mouvement, Constantin Ier réorganise l'Empire et, en même temps, impose le monométallisme en mettant en circulation une nouvelle pièce d'or conçue pour durer et servir de référence : le « solidus » qui fut frappé à Trèves, en Rhénanie, vers l'an 310 après J. C.

La difficulté à laquelle Rome fut confrontée est le manque de sources nouvelles et suffisantes de métal monétaire à l'exception de la montagne espagnole de Las Medulas qui fut proprement détruite dans un effort frénétique pour se fournir des quantités requises par le paiement des mercenaires. Les dépenses militaires furent telles qu'il fallut se résoudre à de nombreuses dévaluations de la monnaie sous forme de changement des titres des pièces en métal précieux. La teneur en argent des pièces fondit littéralement au cours des siècles. Une réforme importante fut entreprise par Dioclétien qui créa des solidus en or en volant celui-ci de façon éhontée dans tous les temples païens qu'il put trouver.

Les manipulations romaines des monnaies leur ont valu une certaine mauvaise réputation auprès d'auteurs respectueux des canons de l'orthodoxie monétaire, au point que certains y ont vu une des sources de la chute de l'Empire romain. JK Galbraith ironisera sur ces raisonnements idéologiques en notant que les romains réussirent à dominer le monde pendant des siècles avec et peut être grâce à une monnaie fondante.

---

[131] Les mots monnaie, moneda, money... dérivent de ce même qualificatif « Moneta ».

[132] L'aureus pèse environ 8 g d'or, sa parité avec le denier d'argent est fixée à 1/25e. Le denier lui-même équivaut à 4 sesterces de bronze.

Après la chute de l'Empire romain d'Occident, l'usage du solidus se perpétua encore longtemps à Byzance. En Occident, même si sa circulation se réduisit plus rapidement, il continua à jouer un rôle d'unité de compte pendant près d'un millénaire[133].

5.1.3.1 - L'invention de la personnalité juridique

La personnalité juridique est un concept fondateur inventé par le droit romain. Dans les systèmes juridiques primitifs dont celui du droit romain archaïque, le corps humain est l'enjeu des relations sociales et juridiques. Il est donc normal alors que la personnalité juridique apparaisse profondément liée au corps. Un débiteur qui ne pouvait pas rembourser sa dette était remis à son créancier qui en devenait propriétaire et pouvait, de ce fait, en disposer comme il le voulait, cela pouvant aller jusqu'à le tuer. S'il y avait plusieurs créanciers, le corps pouvait être coupé en morceaux.

Reprenant une formule des Institutes de Gaius[134], les Institutes de Justinien[135] définirent ce qui devait constituer le droit : « *Tout le droit que nous utilisons concerne soit les personnes, soit les choses, soit les actions* ». La signification profonde de cette formule est relative aux deux principes sur lesquels repose la civilisation gréco-romaine :

- 1er principe : la création juridique est équivalente à la création naturelle[136],
- 2ème principe : par voie de conséquence du 1er principe, la vie est dans la cité, non pas un phénomène biologique, mais une « institution », c'est-à-dire quelque chose dont l'existence et le fonctionnement dépend de règles juridiques.

Ainsi, le droit à Rome est non seulement au cœur de la culture mais il est même le fondement de la civilisation, ce qu'illustre bien le fait que la civilisation soit, sémantiquement, le lieu du « droit civil ». Le droit romain recrée le monde en mettant la cité à la place du cosmos et recrée les personnes et les choses, lesquelles deviennent des êtres immatériels, sujets et objets de droit. La vie n'est pas une réalité biologique mais une institution.

---

[133] Francisé en sol ou sou, le terme a traversé les siècles ; il a aussi donné « solde » et « soldat ».

[134] Gaius est un célèbre jurisconsulte romain du 2ème siècle après J. C. Il avait composé des Institutes, c'est-à-dire des manuels de droit qui ont beaucoup servi à la rédaction, trois siècles plus tard, de celles qui portent le nom de Justinien.

[135] Les Institutes de Justinien publiées le 22 novembre 533 servent d'introduction à trois manuels de droit : le Code, le Digeste ou les Pandectes et les Novelles. Ils contiennent les éléments de la législation romaine portant sur les personnes - les choses (propriété et diverses manières d'acquérir, servitudes, prescription, testaments) - les obligations et les contrats - les actions.

[136] L'exemple-type est l'adoption qui établit un lien de filiation entre deux êtres génétiquement étrangers l'un à l'autre.

En d'autres termes, le monde du droit possède sa propre vérité : un être humain pouvait être mort sans que la personne juridique qui le représentait sur le terrain du droit le soit et inversement. Par exemple, un être humain qui était maintenu en captivité par les ennemis de Rome, était déclaré juridiquement mort faisant ainsi disparaître sa personnalité juridique. Au Moyen Age, les romanistes, qui développèrent la pensée juridique romaine dans les universités médiévales, ajoutèrent à celui de la captivité les cas d'entrée en religion et/ou dans une léproserie. En France, au 15ème siècle, le juriste dauphinois Gui-Pape a pu affirmer que l'Empereur pouvait « déclarer vivant quelqu'un qui était mort » et ce n'est qu'avec la loi du 31 mai 1854 que cette mort civile a disparu de notre droit alors que de nos jours, il résulte du régime de l'absence issu de la loi française du 28 décembre 1977 que la personne juridique peut disparaître bien que l'être humain soit encore en vie. Si les philosophes et les hommes de religion distinguent dans l'individu le corps et l'âme, le droit romain prend les deux en même temps pour lui substituer la personne juridique qui, à l'origine, apparaissait et disparaissait avec l'être humain.

Ce n'est qu'au fur et à mesure de l'évolution du droit qu'est apparue une nette distinction entre l'être humain et la personne juridique. C'est ainsi qu'à Rome, pour qu'un être humain devienne une personne juridique, il fallait qu'il soit accepté par le père de famille. Si la naissance d'un être humain n'était pas suffisante, elle était nécessaire pour que puisse exister sa personne juridique. En France actuellement, il faut qu'il soit né vivant et qu'il soit viable alors qu'en Suisse, il suffit qu'il soit vivant même s'il n'est pas viable et décède quelques instants après sa naissance.

La création de la personne juridique fut un progrès fondamental dans l'histoire de la civilisation occidentale. Comme l'a rappelé Mauss, le terme « persona » désignait en latin archaïque le masque de théâtre, puis le mot signifia par extension le personnage d'une pièce de théâtre qui ne fait qu'imiter la réalité ou représenter un idéal. La pensée juridique romaine, grâce à l'évolution de la pratique des contrats, a franchi un pas essentiel en établissant que l'imitation, c'est-à-dire la personne juridique, de cette réalité bien tangible qu'est l'homme n'est qu'une fiction dans la réalité mais devait être considérée comme la vérité dans le droit car une fiction n'est pas nécessairement une fausseté, le mot latin « fictio » désignant l'action de façonner, de créer. Il s'agit d'une signification lourde en termes juridiques dans la mesure où l'appropriation par le droit de l'individu représente la passation de sa réalité quotidienne à celle des rapports de droit qui sont intemporels et où créanciers et débiteurs abandonnent leur humanité biologique pour devenir des personnes juridiques, c'est-à-dire pour mettre les masques qui leur permettent de jouer juridiquement entre eux les transactions qu'ils nouent.

Le formalisme nécessaire à la consolidation de la sécurité juridique des parties garantissait l'effectivité des transactions et donc rendait réels les êtres juridiques qui ne prenaient existence qu'au moment de la conclusion des contrats en devenant les

instruments des volontés des parties puis qui disparaissaient dès que celles-ci retournaient à la vie courante. Créant des êtres immatériels, la personne juridique permettait de trouver une solution à une infinité de difficultés pratiques. Par exemple, si un esclave était possédé par deux maîtres, il était deux personnes juridiques qui pouvaient par exemple, être vendeuse pour l'un et acheteuse pour l'autre. Elle permettait surtout de créer dans le monde du droit des êtres qui n'existaient pas dans la nature, comme le montrent bien les travaux récents du grand romaniste Yan Thomas (1998). Ce fut notamment le cas de la création de la « personne morale ».

5.1.3.2 - L'invention de la personne morale

L'instrumentalisation de l'être humain par le droit romain pour en faire une personne juridique au service de la logique contractuelle ne pouvait que créer une base favorable au développement de la personnalité morale. Dans la Rome antique, diverses formes de groupement mis en œuvre par les marchands pour pouvoir agir posèrent la question de leur personnalisation, depuis la simple « communio »[137] jusqu'à l'« universitas »[138].

A l'origine, Rome ne confond pas « l'universitas » et la « societas » car les effets de cette dernière sont exclusivement internes à la société et non à l'égard des tiers. En fait, la question de la personnalité morale telle qu'elle est conçue dans la société romaine constitue un héritage ambigu dans la mesure où l'usage des marchands orientaux se superposera à la pratique de l'indivision familiale issue du décès du pater familias[139] à laquelle se joint une tierce personne pour des raisons économiques. De cette situation émerge le contrat de société au 2ème siècle avant J. C., calqué sur les usages des marchands orientaux et concernant essentiellement des sociétés de personnes physiques qui se déclinent selon trois catégories :

- les sociétés de mise en commun d'une chose,

---

[137] Le latin *communio* (d'où dérive le mot « communion ») désigne l'union d'intention d'individus, d'un groupe de personnes ou d'entités distinctes à travers une harmonie d'action et de sentiment au cours d'une démarche partagée. Actuellement, des chefs d'entreprise français participent à l'économie de communion cherchant à construire des relations humaines authentiques et profondes entre des personnes différentes et égales (http://focolari.fr/?p=996).

[138] Le terme « universitas » désignait dans la bulle émanant de la chancellerie du pape Grégoire IX (1227-1241) en s'intitulant « Parens scientiarum universitas » en date du 13 avril 1231 : « tout groupe d'hommes ayant un lien organique ou une commune appartenance » comme un « collegium » qui suppose la personne morale (Sitographie n° 12).

[139] Le pater familias ou « père de la famille » en latin, était l'homme de plus haut rang dans une maisonnée romaine. Il détenait la puissance paternelle « de vie ou de mort » sur sa femme, ses enfants et ses esclaves. Elle était viagère et ne s'éteignait, sauf adoption, qu'à son décès.

- les sociétés de tous biens qui comprennent des immeubles, des matériels et des marchandises,
- les sociétés formées pour réaliser une seule opération.

Progressivement, les exigences commerciales tenant au fonctionnement et à la nécessité de la représentation de la societas vis-à-vis des tiers extérieurs et de leur sécurité, vont favoriser l'idée d'une affectation d'un patrimoine à but social, rendant de plus en plus poreuse la frontière entre l'universitas et la societas, phénomène qui s'est trouvé amplifié par l'utilisation quasi exclusive du mot societas pour désigner tous les types de sociétés. Il en est ainsi du développement des sociétés de publicains[140] qui constituent une exception particulièrement caractéristique aux sociétés de personnes puisqu'elles disposent d'une personnalité civile avec caisse commune distincte du patrimoine des associés qui agissent par l'intermédiaire d'un représentant commun. Ceux-ci disposent de parts sociales cessibles qui sont issues du fractionnement du capital mais qui ne limitent pas pour autant leur responsabilité au montant apporté. Cette personnalité reste déniée aux sociétés de personnes dans lesquelles les associés sont placés sur un pied d'égalité, les liens les unissant dans une sorte de droit fraternel s'opposant à ce que les uns profitent des autres. Nous sommes ici en présence de la notion d'« affectio societatis »[141] qui est un latinisme définissant le lien moral qui lie les associés entre eux par l'égalité, l'absence de subordination et la recherche d'une collaboration permanente.

Le « vouloir » vivre ensemble présente un aspect très consensualiste qui constitue l'étape déterminante de l'émergence d'un « être » capable à son tour de vouloir. L'obligation d'agir dans le souci du profit commun et l'interdiction de tout commerce particulier sont autant d'éléments contribuant à préciser la limite entre les opérations communes à la société et celles propres à chacun de ses membres.

[140] Les sociétés de publicains, créées par de puissants financiers, bénéficient de l'adjudication de la perception des impôts dans telle ou telle province. Elles ne disparaissent pas au décès ou au changement de leurs actionnaires, la situation de l'héritier publicain faisant exception aux principes habituels de l'intuitu personae gouvernant les sociétés ordinaires. L'intuitu personae qualifie un contrat conclu par rapport à la personne avec laquelle il a été passé comme, par exemple, le contrat de travail, le mandat, le louage d'ouvrage, etc. La personne du cocontractant ou ses caractéristiques principales conditionnent la conclusion et l´exécution du contrat dans l'intention des parties à celui-ci.

[141] L'affectio societatis sera à partir du 19ème siècle en France une condition fondamentale énoncée par la loi dans la création d'une société, personnalité morale.

5.1.3.3 - La comptabilité en coûts historiques pour suivre les échanges

Pour pouvoir suivre la multiplication des échanges que permet la reconnaissance des personnes juridiques, individuelle et morale, les Romains vont définir de façons très précises les différents registres dans lesquels seront enregistrés les opérations et les inventaires de biens. Cicéron (106-43 avant J.C.), dans ses plaidoiries[142], précise quels étaient ces registres[143]. Les Tabulae désignaient les Registres d'enregistrement des opérations, que l'on conserve indéfiniment et « qui assurent à perpétuité la considération d'un citoyen »[144]. Ils sont seuls à faire foi en justice.

Les Adversaria (ou Ephemeris) sont des brouillons, des notes ou des minutes qui permettaient de conserver l'enregistrement des différents types de transactions. Ils n'ont pas la même autorité que les Tabulae. Ils peuvent contenir des ratures car, le plus souvent, les enregistrements concernant aussi bien les affaires familiales que les opérations professionnelles ou commerciales sont inscrits au hasard. En fin de période, en général le mois, ces dernières opérations sont reportées sans ratures et de manière ordonnée sur les Tabulae. Puis, considérés comme le souvenir d'un moment, les Adversaria sont détruits la période écoulée.

Les Tabulae accepti et expensi, encore appelés par Cicéron « Codex accepti et expensi », sont les Livres des entrées et des sorties, notamment d'espèces, le document le plus important étant le livre des recettes et des dépenses d'où résultent le crédit et le débit des états de tiers[145]. Les Tabulae sont les seuls registres qui peuvent faire foi en justice.

Enfin, le Codex rationum est le livre des états « officiels » pouvant être produit en justice, une sorte de « grand-Livre » où le contenu des Tabulae était reporté chaque mois.

Si nous voulons établir un parallèle entre ces registres et nos livres actuels, nous dirons que les Adversaria sont un brouillard, les Tabulae sont des Journaux et le Codex rationum est le grand-livre.

---

[142] D'autres auteurs tels que Pline le Jeune et Plaute ont aussi écrit de rares passages dans leurs œuvres sur ce sujet.

[143] Seconde Action contre Verrès, passim et aussi Pro Quinto Roscio Comcedo (Ed. Les Belles Lettres, 1921, pp. 135 et suiv.).

[144] L'expression Tabulae est toujours au pluriel tandis que Tabula au singulier désigne une tablette ou une planchette.

[145] Ll'expression Expenso ferre, ou facere, ou habere, employée par plusieurs auteurs latins, signifie : porter au débit de quelqu'un une chose qu'on lui a remise, une somme qu'on lui a versée, donc qui est sortie (expensa). Tandis que son antonyme Accepto ferre, ou facere, ou habere, signifie porter au crédit le paiement reçu, et, tout simplement, lui donner quittance. Mais c'est aussi inscrire une dette au crédit du créancier. Comme il s'agit fréquemment de remises de fonds, accepti est un peu synonyme de recettes et expensi de sorties de fonds.

Ces pratiques romaines sont les premières dans l'histoire de l'humanité qui donnent une idée précise du rythme du temps dans la tenue des différents états : les opérations quotidiennes enregistrées dans les adversia et les ephemeris sont reportées périodiquement, une fois par mois aux calendes du mois après reclassement éventuel[146].

Les Romains attachaient une grande 'importance à la tenue des registres, ce qui justifie le développement déjà avancé de leurs méthodes. Comme Cicéron (1938) l'a montré dans ses « plaidoiries », la tenue de ces registres était à Rome d'un usage général et le citoyen romain qui, au cours d'un procès, prétendait ne pas les avoir pas tenus prêtait à rire : « Car chez cet homme, juges, voici un fait nouveau que vous allez découvrir. Nous entendons parler d'un homme qui n'a jamais tenu de registres !... Admettons que quelques hommes aient été capables de ce genre de négligence : leur exemple ne saurait être approuvé le moins du monde.... ». La production des livres en Justice était d'usage courant, et, le cas échéant, ils étaient saisis et mis sous scellés (Cicéron, 1932). La communication de ces registres à l'adversaire existait et c'est un avocat adverse comme pouvait l'être Cicéron qui les étudiait avec le plus grand soin. Selon ce qu'il nous rapporte, la tenue des livres devait être soignée et les ratures étaient peu admises : « ... Voici que tout à coup nous apercevons certaines ratures qui avaient tout à fait l'air de blessures qui auraient été faites récemment aux registres... » (Cicéron, 1923).

C'est incontestablement le développement économique de l'Empire romain à son apogée qui a exigé une comptabilité déjà perfectionnée. Le suivi des valeurs échangées ne pouvait se faire que par rapport à une base d'évaluation qui était le coût historique. Rome recevait des marchandises et des matières premières presque du monde entier, Amérique et Australie exceptées : Route du Thé, Route de la Soie, Route des Epices, Route de l'Ivoire, Route du Vin, Route du Fer, Route de l'Etain, Route de l'Ambre, rayonnaient autour d'elle. Le recours à des tablettes de bois recouvertes de cire afin de pouvoir les effacer et les utiliser à nouveau, était pratique. Cependant, c'est le parchemin qui est devenu progressivement le matériau le plus couramment employé vers la fin de l'Empire romain. Comme les registres étaient tenus en chiffres romains, les seuls connus par Rome à l'époque, leurs maniement était difficile et gêner le travail de ceux qui les tenaient. Pour pallier en partie cette difficulté, les Romains ont été les premiers à mécaniser le calcul à l'aide de l'abacus qui était une table comportant plusieurs rainures parallèles figurant les ordres de chiffres et dans

[146] Les calendes du mois sont le premier jour de chaque mois dans le calendrier romain qui, selon la tradition, en comportait à l'origine 10 en commençant à l'équinoxe de printemps ou vernal aux alentours du 1er mars pour un total de 304 jours. Les jours restants étaient ajoutés à la fin de l'année, entre décembre et mars. Le calendrier romain commençant en mars, le nom du mois de *sept*embre ne pouvait qu'avoir la même racine latine que le nombre *sept* alors qu'il est de nos jours le neuvième mois, etc. Ce calendrier romain perdurera jusqu'à la création du calendrier julien en 45 av. J.-C.

lesquelles on pouvait faire glisser des petits cailloux afin d'obtenir l'équivalent romain des bouliers asiatiques. Par ailleurs, le mot « compte » fait son apparition à Rome à cette époque.

5.2 - La gouvernance propriétariale et le coût historique

A travers cette évolution sur plusieurs milliers d'années et dans des lieux géographiques différents que nous venons de présenter succinctement, nous pouvons identifier le même principe toujours à l'œuvre depuis la comptabilité concrète des jetons d'argile : c'est sur la richesse de celui qui entreprend et/ou investit que sont bâties toutes les activités, toutes les entreprises. Cette richesse conçue sous l'angle de sa valeur d'usage et que l'on appelle de nos jours « capital technique », constitue la pierre angulaire sur laquelle repose tout l'édifice économique. Le recours au coût historique comme mesure d'évaluation permet de suivre la manière sa reproduction et son développement dans le temps comme nous l'avons montré en développant la théorie de la valeur compétence.

Si l'on raisonne à contrario en lui daignant cette qualité, l'accumulation des biens qui permettent le développement des échanges disparaît et l'on se retrouve plonger dans la situation des tribus préhistoriques égalitaires.

Sur cette base que constitue le capital, la seule gouvernance possible est celle qui considère que les activités mises en œuvre le sont au service de son propriétaire à qui reviennent aussi les revenus résiduels que son utilisation dégage.

5.3 - La « pause » comptable au Moyen-Age et le maintien du coût historique

La chute de l'Empire romain marqua le début d'une période de recul des échanges dont le volume diminua considérablement, entraînant le dépérissement des techniques comptables et commerciales. Le Haut Moyen Age constitue ici une rupture dans les pratiques comptables qui ne subsistèrent que sous des formes très rudimentaires excluant quasiment l'écriture.

L'usage de la monnaie connut une régression dans l'Europe du Haut Moyen Âge avec les restrictions au commerce et la mise en place presque partout de systèmes féodaux laissant peu de places aux libertés économiques.

Le système monétaire mis en place par Charlemagne et fondé sur l'équivalence : 1 livre = 20 sous de 12 deniers = 240 deniers, restera en vigueur pendant mille ans. Il permit

une reprise des échanges commerciaux et une première renaissance économique avec des foires de plus en plus importantes à partir du 9ème siècle irriguées par les déplacements des Croisés.

Toutes les unités monétaires furent définies partout en référence à leur poids d'or ou d'argent. Sous réserves du contrôle de l'aloi, les monnaies purent ainsi être changées et substituées partout sur la base de leur poids d'or et d'argent. La banque apparut, d'abord sous la forme de changeur puis rapidement sous celle de banque au sens moderne. Venise, républicaine et indépendante, devint la plateforme monétaire du monde. Son succès fut basé principalement sur l'arbitrage entre les cours respectifs de l'or et de l'argent entre l'Orient et l'Occident. Elle assécha l'argent existant en Europe provoquant de nombreuses difficultés monétaires et par ricochet favorisant les manipulations monétaires. Les rois de France usèrent de tous les artifices pour fausser en leur faveur le rapport entre valeur nominale des monnaies et teneur en métal.

Des villes parvinrent à obtenir des franchises et les marchands des libertés d'action par rapport aux seigneurs, aux princes et au clergé. Ils prirent alors l'habitude de s'associer en ayant recours à des mandataires pour négocier à distance. Pour répartir les bénéfices dégagés par les opérations commerciales et pour contrôler l'activité des mandataires, la comptabilité de caisse de type recettes/dépenses qui avait fait ses preuves dans l'antiquité fut « réinventée ». Le crédit, qui resta peu développé jusqu'au milieu du 13ème siècle, ne donna lieu qu'à de simples aide-mémoires extra comptables. Son développement, qui démarra vers 1250, nécessita l'invention de « comptes de personnes » correspondant aux créanciers et aux débiteurs.

Un siècle plus tard apparurent de nouveaux comptes qui ont semblé aux comptables nécessaires car l'enregistrement des créances et des dettes ne suffisait pas à décrire le patrimoine du propriétaire de l'affaire et à connaître sa situation à un instant donné. Outre ses créances, inférieures peut-être à ses dettes, il possèdait des navires, des cargaisons, des immeubles, des stocks et des espèces dans ses coffres. Pour connaître sa situation patrimoniale, il fallait « tenir compte » de ces divers biens réels. Aux comptes qui représentaient les créanciers et les débiteurs vinrent s'ajouter ceux relatifs aux biens réels du commerçant tels que « Immeuble, Matériel, Marchandises, Caisse ».

C'est aussi à cette époque qu'apparut un compte « Raison sociale », ancêtre de du compte « Capital », et représentant l'apport des associés considérés collectivement dans l'activité. En distinguant ainsi le patrimoine de la société de celui des associés, en inscrivant au passif la Raison sociale, on donna une solution juridique et financière au problème de la classification du compte Capital en même temps que l'on entérina d'une manière abstraite et non plus concrète comme au temps des Sumériens, le fait que le « Capital » constituait la pierre angulaire sur laquelle était construite l'activité et devait être pris dans son sens

économique d'épargne investie sous risque de profit ou de perte, ce qui le distinguait des dettes qui étaient contractuelles et rapportaient un « intérêt ». De ce fait, les associés ne pouvaient en aucun cas être assimilés aux créanciers. Cette nécessité de suivre l'évolution du capital exigea de continuer à valoriser ses éléments en prix de marché ou, ce qui revient au même, en coût historique.

Pour déterminer ce profit ou cette perte fut inventé un compte appelé « Profits et pertes » qui permit de connaître relativement facilement le résultat des activités. En effet, lorsqu'il n'y avait que des comptes « Clients » et « Fournisseurs », déterminer le Résultat dans une comptabilité en comprenant plusieurs centaines de chaque était un travail de longue haleine et source de nombreuses erreurs. Comme le Résultat provient du fait que certaines opérations ne sont pas compensées entre Actifs et Passifs telles que le paiement d'une facture d'énergie au moyen d'un chèque de Banque[147], l'idée vint de créer un compte spécifique « Profits et pertes »[148] destiné à enregistrer ce type d'opérations.

Pour la première fois, nous sommes en présence d'une comptabilité qui représente de manière abstraite le système organique des flux d'entrées et de sorties tel que les Sumériens le pratiquaient de manière concrète. Il s'agit de la comptabilité à parties doubles formalisée en 1494 par le moine italien Lucas Paciolo dans son célèbre traité de mathématiques : « Summa de Arithmetica, Geomatria, Proportioni et proportionalita ». La partie double n'est en fait qu'un mode particulier de représentation de la réalité comptable qui ne s'explique qu'au moyen d'une théorie comptable sous-jacente.

5.4 - La reconnaissance de la personnalité juridique[149]

La personne morale telle que la Rome antique l'avait conçue ne pouvait que faire l'objet de développements par les Romanistes du Moyen Age dans les universités médiévales. Max Weber a retenu cet être juridique qui ne correspondait pas à un être humain comme un des éléments constitutifs de l'autonomie du « logos » du droit pur dans la société moderne.

[147] Par opposition, une opération telle que le règlement d'un Fournisseur par un chèque de banque est une opération compensée car elle est sans contrepartie algébrique de variation de richesses.

[148] Il correspond sensiblement à notre compte actuel de Résultat formé par les Produits et les Charges.

[149] Ce paragraphe 5-4 est inspiré de Edouard Richard (2009).

Ce pouvait être un ensemble de personnes ou de personnes et de biens tel que les sociétés, les associations ou encore les personnes morales de droit public ou, plus simplement, un ensemble de biens comme dans le cas d'une fondation. Les personnes morales ont été conçues munies de droits qui les faisaient assimiler à des personnes physiques. Elles pouvaient ainsi posséder des biens, conclure des contrats et ester en justice.

Au début du 17ème siècle, dans son Introduction au Léviathan, Hobbes (1651) estime qu'une telle invention conceptuelle donnait à l'homme, du moment qu'il se contentait d'œuvrer dans le domaine de l'immatériel, un pouvoir créateur semblable à celui de Dieu : « l'outil de Dieu est la nature qui lui permet de créer les réalités terrestres, l'outil de l'homme est le droit qui lui permet de créer un être, le Léviathan, qui n'existe pas dans la nature ».

Pourtant, il n'était pas concevable pour la religion chrétienne de laisser à l'homme, même dans le domaine immatériel du droit, un pouvoir comparable à celui de Dieu dans la Création. C'est ainsi que les fictions juridiques, qui étaient dans la Rome antique la vérité du droit, devinrent dans la pensée médiévale des fictions simplement utiles, mais ne correspondant plus à la vérité.

Sous l'impulsion de Boèce, au début du 6ème siècle, la personne juridique fut assimilée à l'individu pourvu de raison, idée qui fut reprise et développée, au 13ème siècle par Thomas d'Aquin et récupérée finalement tant par la théologie chrétienne et la pensée philosophique la plus élevée que par le langage le plus courant pour donner à la notion juridique de personne le sens, qui est aujourd'hui celui de l'usage commun, d'être humain formé d'un corps et, surtout, d'une raison, avec en plus, dans la transcription religieuse, d'une âme divine. De nos jours, la notion de personne n'évoque plus une production de la pensée juridique mais désigne très simplement l'être humain.

Malgré cette volonté de réduction de la personnification juridique, la notion de « personnalité morale » est restée centrale dans le droit pour désigner les sociétés mais il aura fallu 20 siècles pour que la personnalité morale appliquée aux entités purement privées soit reconnue par la chambre civile de la Cour de cassation le 2 juin 1834 en France, la loi ne faisant qu'entériner la pratique des marchands qui avaient besoin de se rassembler pour financer leurs opérations.

5.4.1 - Les problèmes de personnification des sociétés

Dans un souci d'efficacité, les juristes avaient tenté, sans réel succès, d'appliquer aux communautés marchandes les règles de la personnalité utilisées pour les entités ayant une mission d'intérêt public, notamment celles écrites dans les statuts municipaux et corporatifs. Elles concernaient les usages commerciaux produits par la pratique des affaires dans ces

groupements. Il semble que cet échec soit dû au fait que l'idée qu'un commerçant puisse participer à la richesse publique par son activité n'avait pas encore véritablement fait son chemin. Pour pallier ce problème et montrer leur affectio societatis à l'origine de leur regroupement, les associés utilisèrent une raison sociale pour dénommer celui-ci et, en lui ajoutant l'expression « & C^{ie} », ils expriment l'idée qu'ils agissent par l'intermédiaire de l'un des leurs. Bien que la présence d'au moins deux associés ait été exigée pour agir, on en vint à se contenter du mandat octroyé au gérant et de la conformité des statuts à l'intérêt commun pour reconnaître l'existence de la société[150].

En France, la notion de personnalité morale devait s'incarner au sein d'associations exclusivement privées dégagées de l'emprise des pouvoirs publics mais non de l'intérêt public. Parmi celles-ci, les Moulins de Toulouse à la fin du 14ème siècle illustrent bien l'idée de la notion abstraite d'un patrimoine social. Si, dans un premier temps, les meuniers pouvaient être et furent actionnaires, assez vite, la distorsion entre le capital et le travail les obligèrent à se retirer pour laisser la place aux autres associés qui étaient des capitalistes étrangers ne participant à l'activité opérationnelle de l'entreprise. Ceux-ci étaient représentés par des délégués émanant de la majorité et pouvant ester en justice en engageant « l'honneur des Moulins » qui était garanti essentiellement par les biens immobiliers qui caractérisaient presque exclusivement la propriété. Ils décidaient au sein d'assemblées générales à la majorité simple, ce qui était exceptionnel pour l'époque profondément marquée par la loi de l'unanimité très caractéristique de la notion familiale d'indivision. Par leur organisation et leur mode de fonctionnement, ces Moulins participèrent à la non prise en compte dans la structure sociétale de ses composantes humaines.

Le modèle traditionnel, issu du droit romain, de la personnalité morale est la société en nom collectif[151], composée d'associés marchands solidairement et indéfiniment responsables. A côté de ces sociétés, se développèrent les sociétés en commandite qui sont un autre type de société de personnes et dont l'ordonnance de Colbert de 1673 constituera la première reconnaissance d'ordre légal. Celles-ci sont originales par le fait qu'une seule personne est indéfiniment responsable alors qu'une ou plusieurs autres ne le sont qu'à hauteur de leurs apports.

La dernière catégorie des sociétés de personnes est formée par de petits regroupements occultes qualifiés depuis le code de commerce de Napoléon datant de 1807 de « sociétés en participation » qui étaient l'incarnation de la société anonyme telle qu'on la concevait alors.

---

[150] La notion de mandat tacite ne sera reconnue en France qu'au 16ème siècle.

[151] La société en nom collectif (SNC) est toujours présente actuellement.

La personnification a de très importantes conséquences pour les créanciers dans les recours qu'ils peuvent exercer si besoin est contre la société. Dans le cas de la société en nom collectif, le créancier peut agir directement contre l'un des associés puisqu'ils sont tous unis indéfiniment et solidairement. Lorsqu'il s'agit d'une commandite, l'action contre les commandités est toujours possible mais celle contre les commanditaires peut poser problème. Ainsi, il fallut de nombreuses discussions pour déterminer si une action était contre un commanditaire qui n'avait pas réglé le montant qu'il devait apporter à la société. En effet, celui-ci, une fois versé dans la caisse sociale, devient, selon Dalloz (1859), la « propriété commune » de tous les associés. Or, de la manière dont ce problème est résolu peut dépendre le rôle de la personnalité et l'identification de la société. Trois réponses à ce problème ont été proposées.

1) Les créanciers, ne pouvant agir contre un associé non déclaré de la société, le faisaient de manière oblique contre le commanditaire qui n'avait pas versé son apport au nom de leur débiteur, c'est-à-dire du commandité ayant négligé d'agir pour exiger le versement de cet apport. Dans ce cas, la personnalité ne joue aucun rôle dans la manière de régler le problème.
2) Les créanciers agissent directement contre les commanditaires pour les forcer à faire leurs apports qu'à la condition que la société soit dissoute par l'intermédiaire des syndics, la faillite l'ayant ramenée implicitement au statut de simple indivision. Dans ce cas, la personnalité peut disparaître lors de la procédure de dissolution en raison de l'apparition de l'indivision mais alors se trouve affirmée, à contrario, l'existence de cette personnalité en dehors de toute dissolution. On permet ainsi au créancier, en conduisant une action directe contre les commanditaires, de reconstituer symboliquement l'actif social pour élargir le gage dont il dispose, ce qui aurait tendance à prouver qu'il existe bien un patrimoine social indépendant.
3) Les créanciers agissent directement contre les commanditaires pour les forcer à faire leurs apports sans que la condition préalable d'une faillite ou d'une liquidation soit réalisée. Il s'agit dans ce cas d'un progrès de la reconnaissance de la commercialité de la commandite identifiée par sa raison sociale qui rend inopposable par les commanditaires la nullité de la société pour absence de publicité et qui empêche toute convention entre associés pouvant porter atteinte au principe de la fixité du capital social, ce qui entraîne également l'impossibilité du retrait total ou partiel d'apport par un de ceux-ci et, par extension, la distribution de dividendes fictifs payés sur le capital social. Cette dernière solution, satisfaisant pour l'affirmation de la personnalité est juridiquement choquante dans la mesure où, en définitive, le créancier saisit le commanditaire à travers le prisme sociétal ramené alors à un simple consortium indivis, ce qui

entraîne, de fait, la négation de la personnalité morale. Pour cette raison, cette hypothèse fut rejetée.

Cette difficulté à reconnaître officiellement dans la loi la personnalité morale dont la pratique avait précédé le juge et le législateur provient du fait qu'elle portait en elle la disparition progressive du droit réel (Anne-Marie Patault, 1989). En effet, celui-ci donne un pouvoir qui porte directement sur la chose, par opposition au droit personnel qui est un pouvoir dirigé contre une personne puisqu'il porte sur le patrimoine de celle-ci. « Réel » vient de « Res, Rei » qui, en latin, signifie « chose ». Par exemple, la clause de non concurrence insérée dans un contrat de travail est un droit personnel puisque c'est une obligation qui pèse sur la personne. Mais ce peut aussi être un droit réel lorsque, par exemple, un commerçant ne peut pas établir son activité sur un terrain frappé d'une servitude de non concurrence en raison d'une activité identique qui serait contigüe. S'il ne peut pas le faire sur ce terrain, il peut le faire ailleurs. Le droit réel pèse sur le terrain et non, personnellement, sur l'acheteur.

Pour certains, le droit de propriété est le droit réel le plus parfait puisqu'il qu'il réunit l'usus, l'abusus et le fructus[152]. Ainsi, le droit réel donne accès à celui qui le possède aux utilités d'une chose. Par contre, si le droit personnel peut aussi avoir pour objet une chose, il résulte toujours d'une obligation comme, par exemple, celle de livrer ou de donner.

Ces analyses illustrent les tentatives de pression des idées démocratiques sur la gouvernance des sociétés, l'accaparement de la propriété et de la destinée de l'entreprise par ses dirigeants (actionnaires importants et/ou administrateurs) étant jugé injustifié et dangereux pour celle-ci mais aussi méprisant de ses salariés.

Au regard du lien étroit qui unissait autrefois le petit entrepreneur à ses compagnons de travail, le terme « compagnie » signifiant étymologiquement « manger le pain ensemble à la table commune », cette appropriation pose le problème de savoir si l'entreprise peut être un objet de « propriété » et donc de revendications ou bien si elle dispose d'une vie autonome en existant indépendamment de ses composantes humaines. Le débat est éminemment politique, le sentiment d'appartenance le disputant à la logique juridique d'autonomie de l'entité sociétale.

[152] Ginossar propose une doctrine personnaliste du domaine des droits réels afin d'exclure de celui-ci le droit de propriété. Sa démonstration est simple : en donnant accès aux utilités de la chose, ce qui le distingue du droit de propriété, le droit réel est lui-même une chose appropriable, c'est-à-dire un bien. En conséquence, si le droit de propriété est un droit réel, il est une chose qui doit être elle-même appropriée par un droit de propriété, ce qui est un non sens logique. Il est donc nécessaire de distinguer droit réel et droit de propriété.

5.4.2 - L'influence de « l'intuitu personae »

Actuellement, la personnalité morale se vérifie par l'existence d'indices[153] dont l'assemblage donne de la société une image qui a évolué au cours du temps et qui n'est toujours pas figée. La personnalité morale n'a pas encore fini de conquérir sa complète autonomie en raison de la persistance de l'« intuitu personae »[154] dont elle n'a pas entièrement réussi à en faire disparaître l'existence. Lorsqu'il s'agit d'une personne morale, le rédacteur du contrat doit très précisément définir et hiérarchiser les éléments caractéristiques de l´intuitu personae tels que : son capital et sa répartition, le fait qu'elle fasse partie de tel groupe, sa notoriété commerciale, son savoir faire technique, les avancées de ses équipes dans tel ou tel domaine de la recherche, la stratégie de son équipe dirigeante etc. En effet, le rédacteur du contrat doit très précisément définir et hiérarchiser ces éléments caractéristiques car, selon que l'on fera prévaloir tel ou tel aspect de l'intuitu-personae, on aménagera différemment les conditions d'exécution des contrats, leur évolution et leur transmission. Ainsi, les pratiques ancestrales propres aux sociétés de personnes perdurent dans les sociétés de capitaux qui n'arrivent pas à se débarrasser complètement de l'attachement d'ordre familial et sentimental mais aussi des égoïsmes des acteurs du phénomène sociétal. C'est ce que souligne Georges Ripert (1951) lorsqu'il dit : « il n'y a pas de capitaux sans capitalistes ». Nous en voulons pour preuve les délits d'initiés que nous pouvons considérer comme une « trahison » de l'intérêt commun. Ces brefs rappels historiques montrent que le droit des sociétés est difficile à penser devant la carence d'une véritable théorie de la personnalité qui aurait pu être palliée par l'utilisation de la raison sociale, ce que la doctrine juridique n'a jamais admis parce qu'elle présentait un risque de confusion pour les tiers intéressés[155]. Pour beaucoup, en définitive, devant la très difficile question à résoudre de l'identité profonde de la société, notamment par rapport aux notions voisines d'indivision et de prêt, celle-ci n'apparaissait que comme un procédé de représentation commode d'une association entre plusieurs personnes. Devant la difficulté à concevoir l'existence même du concept sociétal celle d'entité morale l'était d'autant plus.

---

[153] Parmi ces indices, par exemple, l'impossibilité de compensation des créances sociales du collectif formé par les associés de celles d'un associé considéré individuellement. L'impossibilité pour un créancier social, dans les statuts de Sienne de 1292, de pouvoir saisir autre chose que les biens sociaux et, dans ceux de Florence de 1301, l'interdiction faite au créancier personnel de se servir sur le patrimoine social…

[154] L'intuitu personae signifie "en considération, en fonction de la personne". Ce qui veut dire qu'en fait la personnalité du gérant ou de l'associé est « essentielle », tout reposant sur elle. Ainsi, dans une opération contractuelle, son usage exprime le fait que, dans l'intention des parties, la personne du cocontractant ou ses caractéristiques principales conditionnent la conclusion et l´exécution du contrat.

[155] Confusion entre une commandite et une société en nom collectif mais aussi sur l'étendue de la responsabilité des associés.

5.4.3 - Les conceptions possibles de la société

Considérer la société comme résultant d'un prêt à intérêt apporté par les associés n'était pas une solution retenue au regard du refus des Ecritures d'accepter l'existence de celui-ci. Dans ces conditions, il était d'autant plus impératif de définir la société surtout lorsque celle-ci était en commandite. Au Moyen Age, Saint Thomas d'Aquin, en refusant de considérer le temps comme un facteur légitimant du prêt, leva la confusion possible entre la commandite et le prêt en montrant que, contrairement à celui-ci, il ne devait pas y avoir de transfert de propriété de l'apporteur de capitaux au marchand dans la société duquel il investissait. De cette manière, le risque pris par le commanditaire en finançant la société justifiait qu'il puisse percevoir des intérêts en cas de succès commercial, le dommage qu'il subissait en se privant d'une somme du fait de son investissement légitimant ceux-ci.

Si la confusion n'était plus possible entre le prêt et la commandite, la personnalité ne se trouvait pour autant mieux définie puisque, sans transfert de propriété, c'est l'idée de copropriété qui prédomine.

Plus tard, Jacques Savary (1675) proposa que ce soit le marchand qui soit le propriétaire de la commandite pendant la durée de la société alors que les commanditaires continueraient à prendre tous les risques de l'activité de telle sorte que l'intérêt qu'ils percevraient n'insulte en rien la charité chrétienne. L'élément fondamental qui change dans cette conception de Savary est l'apparition de l'idée de confiance que le commanditaire accorde au commandité. Ainsi, c'est le recours à la notion de risque qui permit de clarifier le concept de « sociétal » en éclairant l'existence de la société par le transfert de propriété[156]. Cette proposition de Savary contre la reconnaissance de la personnalité s'explique par son obsession pour le secret des affaires ou par le fait que, dans la majorité des sociétés, le capital social n'était que très rarement déclaré, même devant notaire. La raison semble en être que l'apport en savoir-faire était le plus fréquent, reléguant au second rang ceux en fond social et cela d'autant plus que s'il s'agissait de fonds propres, ils étaient intégrés au capital social de la société alors que si c'étaient des marchandises, elles restaient la propriété de l'apporteur, faute de conversion en argent comptant mais aussi parce que la majorité des juristes, niant la personnalité de la société, restait enfermée dans le principe de l'indivision propre à la personne physique. La publicité de ce capital social n'était pas exigée par l'Ordonnance de Colbert de 1673 qui avait, à cette époque, du mal à distinguer le capital social de celui de chacun des associés. L'exigence dans cette Ordonnance de l'inventaire des biens, meubles et immeubles, de chaque associé et de ceux de la société en commandite permit de commencer à mettre en lumière la personnalité de la société.

[156] Pourtant, un siècle et demi plus tard, ce problème de la transmission de la propriété du commanditaire vers la société n'est toujours pas quelque chose d'évident (P. B. Boucher, 1808).

5.4.4 - Rôle de la comptabilité dans l'essor de la personnalité

Les structures des premières sociétés de capitaux, bien avant leur reconnaissance par la loi des 23-29 mai 1863, dégagent l'idée d'un fonctionnement autonome de l'entité sociale par l'intermédiaire d'assemblées générales et de conseils d'administration. Devant la technicité croissante de la gestion des sociétés, les commandites par actions institueront, pour aider les commandités, des administrateurs salariés par des jetons de présence et totalement déchargés de toute responsabilité sur leurs biens personnels. Les statuts prévoient le plus souvent que la convocation des actionnaires les plus importants à l'assemblée générale lorsque celle-ci ne se confond pas avec le conseil d'administration, ignorant complètement tous les autres. L'intuitu personae continuait à freiner l'expression de la personnalité. Cependant, progressivement, par le développement de l'économie et des idées nouvelles va s'imposer la règle selon laquelle une multiplicité d'actions suppose une multiplicité de voix, contribuant ainsi à la marche vers l'anonymat. L'avènement des notions de quorum, de majorité simple ou qualifiée, de nature des assemblées générales ordinaires et extraordinaires, mais aussi de votes, illustre bien la lutte sans merci que livrent, sous le Directoire, les « petits » actionnaires contre les pouvoirs des dirigeants. La notion de contrôle sociétal fait son apparition avec la création des syndics[157] qui contrôlent l'emploi des fonds des actionnaires, assistent aux séances des conseils d'administration et font parfois un rapport à l'assemblée générale. Toutes ces dispositions d'ordre publiques innovées par les usages commerciaux furent légalement reconnues par la loi de 1863.

Il arrivait parfois que la personnalité se manifeste à travers des décisions judiciaires mais ce cas restait très rare. C'est ainsi que le Parlement de Paris jugea le 25 janvier 1977 que les femmes des associés ne pouvaient être préférées aux créanciers sociaux dont la priorité ainsi donnée sur les biens sociaux par rapport aux créanciers personnels des associés constitue une manifestation de la personnalité. Il en était de même à propos de la question soulevée par l'utilisation des bénéfices antérieurement réalisés par les commanditaires d'une société ayant fait faillite depuis. Est-ce qu'il fallait les réclamer à ceux-ci pour désintéresser les créanciers ? Le Code de commerce de 1673 puis celui de 1807 et, de manière permanente, la jurisprudence protégeront le commanditaire de bonne foi, c'est-à-dire lorsque les bénéfices étaient réels au moment de la distribution des dividendes. Cela supposait la reconnaissance implicite de la personnalité par le renforcement de la paroi entre le patrimoine du commanditaire et celui de la société.

Nous constatons ainsi que la personnalité de la société présentait pour les sociétés privées quelques caractéristiques probantes avant le 19ème siècle sans que leur soit pour autant octroyé le statut de l'universitas qui était réservé aux seules personnes d'intérêt

[157] Les syndics sont les ancêtres des commissaires aux comptes.

public[158], ce qui s'explique par le fait que l'Etat empruntait la personnalité du roi. Ainsi, la question de l'attribution et/ou de l'existence de la personnalité morale révèle un problème de nature politique et idéologique à l'instar de celui que rencontraient les communautés médiévales se constituant pour réduire les droits de mainmorte du seigneur féodal. Cette « mainmorte » interdisait à un serf de transmettre après sa mort son patrimoine au reste de sa famille, celui-ci revenant alors à son seigneur pour éviter qu'il ne soit donné à des personnes extérieures à la seigneurie. Pour échapper à la mainmorte fut imaginée la société ou communauté taisible. Les membres de la famille formaient entre eux une société de fait, composée du père, de la mère et des enfants, même après leur mariage. Ils vivaient ensemble, sous le même toit de telle sorte que, lorsque le père ou la mère mourrait, il n'y avait pas lieu à l'exercice de la mainmorte puisque la communauté continuait à fonctionner, la part du défunt augmentant celle des survivants. Le seigneur ne pouvait exercer son droit de mainmorte que quand la société était entièrement dissoute. Cependant, pour que cette combinaison fût admise, il fallait deux conditions : que les héritiers fussent serfs comme le défunt et qu'ils fussent restés tous en société avec lui jusqu'à sa mort. Il suffisait du départ d'un seul pour mettre fin à la société. Un décret que Louis XVI prit en 1790 abolit définitivement la mainmorte

La discussion de l'attribution de la personnalité morale aux groupements fondés sur le libre contrat à but privé émergea au cours de la Révolution. De celle-ci dépendait l'idée que le capital social constituerait la propriété d'une seule personne qui serait morale et non physique[159]. Le 20 octobre 1803, le Conseil d'Etat discutant de la nature juridique de l'action, réputera son caractère de meuble incorporel quelle que soit la nature des biens sociaux, reconnaissant ainsi la personnalité aux sociétés par actions par la possibilité de détention d'une part sociale, ce qui exclut définitivement la conception de la société comme une

[158] Entre 1807 et 1867, seulement 651 sociétés anonymes ont été autorisées en France. Il s'agissait de sociétés de capitaux héritées de l'Ancien Régime, comme la compagnie des mines d'Anzin, la compagnie des mines d'Aniche ou Saint-Gobain, ou de sociétés importantes où l'intérêt public était en cause, comme les sociétés de canaux et d'assurances, puis de chemins de fer. Les sociétés anonymes industrielles étaient par ailleurs peu nombreuses, essentiellement dans la sidérurgie et la construction mécanique. Elles résultaient de la transformation ou du regroupement de sociétés existantes qui avaient besoin d'élargir leurs capitaux sociaux et qui avaient déjà fait la preuve de leur bonne gestion et de leur solidité. La nécessité de l'autorisation du Conseil d'État était en effet motivée par la crainte exprimée par les milieux d'affaires et les pouvoirs publics de voir se constituer de grandes entités anonymes susceptibles de mettre en péril l'épargne du public par une spéculation non contrôlée.

[159] C'est Clermont-Tonnerre qui défendit l'idée selon laquelle il fallait que la personne morale, réalité spontanée et générée par la volonté des associés dans un but commun, échappe au contrôle de l'Etat. Mais ce fut la conception opposée à la personne morale, c'est-à-dire la théorie de la fiction légale de Thouret et Mirabeau, qui l'emporta.

indivision[160]. Même si cela n'est pas encore clairement affirmé, la personnalité morale se trouvait ainsi consacrée de fait sans que, pour autant, toute ambiguïté sémantique avec la copropriété ne soit pas entièrement levée. C'est la Cour de cassation qui mettra fin à cette situation en identifiant, par un arrêt en date du 2 juin 1834, la société par actions comme un « être moral entièrement distinct des individus qui la composent »[161]. La dilution de l'intuitu personae que permettait cet arrêt mit en exergue la personnalité morale par la possibilité offerte de céder des titres tout en permettant d'appréhender le capitalisme. La souplesse du droit permit d'obtenir une cessibilité que ne donnait pas la nature incertaine, mobilière ou immobilière, de l'indivision, ce qui entraînait de nombreux problèmes de transmission des biens. Cette mobilité garantit la sécurité aux créanciers personnels des associés qui peuvent faire saisir les parts si cela s'avère nécessaire, ce qui était interdit dans le régime de l'indivision[162].

5.4.5 – Le rôle du coût historique dans la fixité du capital

La société ayant acquis la personnalité morale, les associés ne sont plus propriétaires des biens sociaux et ne peuvent plus en abuser. C'est la société qui est la propriétaire, les associés étant propriétaires de son patrimoine social. Mais comme les associés se partagent les bénéfices réalisés pendant la vie sociale de la société, se pose alors le problème récurent de savoir si le patrimoine social est, dans la réalité, complètement isolé de celui des associés, c'est-à-dire si le droit d'un associé sur le patrimoine social est assimilable ou non à celui d'un créancier ordinaire sur celui de son emprunteur. Il devient alors difficile de justifier l'autonomie du patrimoine social qui permet la réalisation de bénéfices et de plus-values mais qui ne profite pas de ceux-ci, lesquels reviennent aux associés. Par ailleurs, le droit d'un créancier ordinaire n'est pas modifié par la variation du patrimoine du débiteur, en l'occurrence ici, la société. Il s'ensuit que la tradition consistant à considérer que les bénéfices appartiennent à la société et que les associés ont un droit de créance sur elle est critiquable, ce qui repose, par une autre approche, le problème de la

[160] En comparaison, les parts d'associés dans les « partnerships » anglaises furent considérées réelles, c'est-à-dire immobilières jusqu'en 1836. Chaque associé était personnellement responsable et, en cas de litige, les créanciers devaient poursuivre séparément chacun d'entre eux. Il fallut le « joint stock company act » de 1844 pour que l'incorporation de tous les associés dans un seul ayant la personnalité morale se fasse par simple enregistrement.

[161] Le principe selon lequel le droit de l'associé ne serait qu'un droit de créance a été abandonné par la Cour de cassation dans un arrêt en date du 20 février 2007.

[162] La séparation du capital personnel de l'investisseur de celui investi dans la société anonyme est une garantie contre « la loi des héritiers », c'est-à-dire la volonté d'éviter que seuls les héritiers ne soient les propriétaires d'entreprises sources de création de richesses.

personnalité morale de la société[163]. En effet, celle-ci, en permettant de sortir de l'indivision, justifiait la perception des bénéfices sans attendre la dissolution de la société mais, simultanément, cette perception continuelle des bénéfices laisse planer un doute sur l'autonomie patrimoniale de la société et donc sur sa capacité à distribuer les bénéfices. Les biens sociaux ne pourraient pas être toujours considérés comme ceux d'autrui pour les associés et donc, l'autonomie patrimoniale de la société ne serait que relative.

Ces controverses, qui ne favorisaient pas le développement des sociétés de capitaux, ne prirent fin que lorsque les actionnaires furent rendus responsables, par les lois du 17 juillet 1856 et du 24 juillet 1867, du paiement des actions qu'ils avaient souscrites.

Tous ces événements qui émaillèrent la reconnaissance de la personnalité morale aux sociétés tendaient à exprimer le maintien d'une ligne de démarcation due à la persistance de l'intuitu personae entre les sociétés de personnes dans lesquelles les associés ne perdaient jamais complètement le contrôle de leurs biens[164] et celles de capitaux où, bien qu'étroitement liés par l'affectio societatis, les « petits » associés dont la volonté était proche du néant, notamment dans les grandes sociétés, acceptaient plus volontiers la perte de leurs apports. Ils tendaient aussi à exprimer le primat de la conception contractuelle de la société c'est-à dire de la fiction de la personne morale sur sa réalité en vertu de laquelle elle serait assimilable à un être vivant ayant ses propres lois de développement biologique[165]. Ripert (1946) rappelle la différence fondamentale séparant la personnalité morale de la société de celle physique des individus : « la société n'a pas d'âme, elle ne connaît pas les sentiments affectifs ; elle est mue par le seul intérêt ; elle n'a qu'un but, la conquête des bénéfices et elle apporte à cette conquête la supériorité que lui donne son impassibilité devant tous les sentiments moraux ».

Le silence de la loi de 1867 sur le pouvoir donné à l'assemblée générale extraordinaire de modifier les statuts et ses clauses considérées alors comme intangibles, avait freiné la progression dans les esprits de la personnalité morale interne, la vision contractuelle entraînant le maintien de la loi de l'unanimité s'imposant sur la reconnaissance de la société anonyme comme une institution économique dotée de la personnalité. Les lois du 22 novembre 1913 et du 1er mai 1930 tendront à reconnaître la souveraineté de

[163] Nous verrons au chapitre 7 que la solution à ce problème passe par une distinction impérative entre le profite et la rente.

[164] Par exemple, lors de la dissolution de la société, les associés peuvent reprendre les biens qu'ils ont respectivement apportés au fonds social, qu'il s'agisse d'un brevet, d'un immeuble ou d'un fonds de commerce, bien que le fonds social devrait être partagé sans distinction entre eux suivant leurs apports.

[165] En Allemagne, la « main commune » est le principe de l'affectation exclusive du patrimoine commun au but social opposable aux tiers par le fait qu'elle est rendue publique, les associés restant cependant copropriétaires des biens sociaux.

l'assemblée générale des actionnaires dans la modification des statuts manifestant ainsi l'omnipotence de l'entité sociale au détriment du pacte social ayant contribué à la formation de la société (Ripert, 1946).

La conception contractuelle classique n'a pu amener à elle seule la reconnaissance de la personnalité morale et donc, seule l'utilisation du concept d'entreprise aurait permis de franchir le pas, la limitation de la responsabilité en constituant le pivot pour favoriser la création des grandes entreprises[166]. L'utilisation de la comptabilité en parties doubles, par sa capacité à suivre l'évolution de la valeur du capital investi et des surplus tirés de son utilisation, permettra de franchir les barrières freinant l'essor de la personnalité, la commandite jouant le rôle de défricheur. Pour cela, l'instruction du 11 juillet 1817 portant obligation à maintenir la fixité de la valeur du capital pour garantir les droits des créanciers joua un rôle important dans sa conception et sa valorisation qui devait rester constante dans le temps sauf en cas d'augmentation ou de diminution décidée par l'assemblée générale de la société. Cette décision était un acte public pris en connaissance de cause. Par contre, il n'en était pas de même des versements de dividendes lorsque la société réalisait des pertes car ils ne pouvaient alors être pris que sur le capital. C'est pour éviter cette pratique qui ne permettait plus de savoir quel était le capital de la société que fut instaurée cette obligation de maintenir sa fixité, ce qui fut rendu possible par l'utilisation d'un mode d'évaluation fondé sur le prix de marché initial, c'est-à-dire sur un coût historique.

[166] En Allemagne, depuis le début du 20ème siècle, prévaut la primauté de la conception économique de l'entreprise attribuant une sorte de personnalité juridique au fonds de commerce, lequel se détache alors du commerçant en constituant un patrimoine distinct.

Conclusion de la première partie

L'objet de cette première partie était d'interpréter l'évolution historique de la comptabilité pour montrer que son objet était d'enregistrer les opérations marchandes et uniquement celles-ci car elles constituaient un domaine de définition homogène permettant de vérifier la transmission de la valeur dans le temps. Cela nous a permis de montrer que la théorie de la valeur compétence est explicative et normative de la pratique des échanges économiques.

C'est en remontant à l'origine de la comptabilité que l'on a pu construire des concepts qui nous ont permis de produire une théorie a-historique sous condition d'hypothèses relatives à son caractère social. Pour construire notre raisonnement, nous nous sommes inspirés des travaux des anthropologues montrant l'origine propriétariale de la richesse et de ceux de Mattessich. Il est apparu alors, dans le prolongement du premier système normatif de Hammurabi que la comptabilité jouait le rôle d'un interdit dont l'objet, en permettant que les échanges tendent à se dérouler réellement de manière équilibrée et théoriquement « valeur pour valeur », était de canaliser la violence inhérente à la manifestation du désir par chacun de s'approprier ce que possédaient les autres. Cette égalité des valeurs dans l'échange nous a permis d'expliquer la formation du profit comme élément central qui justifie celui-ci et qui doit soigneusement être distingué de la rente qui, elle, ne peut pas faire l'objet d'une explication théorique puisqu'elle apparaît par différence entre les performances des entreprises sur leurs marchés. Nous avons aussi justifié en même temps l'utilisation du coût historique à travers celle des prix de marchés dont ils étaient le reflet.

C'est sur la fixité du capital évalué en coûts historiques que s'est construite l'activité d'entreprise dans le but de créer des richesses économiques.

Les difficultés de reconnaissance de la personne morale jusqu'à la fin du 19ème siècle et le développement des grandes entreprises amèneront un changement d'optique dans les pratiques comptables et une modification de la gouvernance des entreprises de propriétariale à partenariale puis actionnariale comme nous allons le voir dans la deuxième partie.

Deuxième partie - La remise en cause au 20ème siècle du coût historique au profit de la juste valeur et ses conséquences sur l'entreprise et l'économie

Durant le 19ème siècle, le développement des sociétés par actions et l'essor du marché financier conférèrent à la comptabilité une dimension nouvelle. Seule garantie offerte aux tiers, le capital d'une société anonyme doit demeurer intact, sauf à devoir la dissoudre, et c'est à la comptabilité qu'il revient de fournir une mesure du résultat qui garantisse ce maintien. En outre, dès lors que les informations qu'elle produit sont susceptibles d'orienter les capitaux, la technique sort du champ étroit de l'entreprise et le contrôle de la mesure du profit devient un enjeu social majeur.

Comme nous le montrons au chapitre 6, la gouvernance propriétariale fondée sur la fixité du capital et l'évaluation en coûts historiques va se transformer sous l'influence des nouvelles théories contractuelles de l'entreprise et de la financiarisation de l'économie à partir des années 1970 en gouvernance actionnariale, c'est-à-dire entièrement orientée vers l'actionnaire. Cette vision anglo-saxonne de la gouvernance s'appuie sur un mode d'évaluation des entreprises et de leurs composantes qui permet de produire une image fidèle de celles-ci afin que les actionnaires soient parfaitement informés pour prendre leurs décisions d'investissement. Cela n'est possible que si les évaluations sont réalisées en valeurs de marché encore appelées « justes valeurs ».

Or, le développement de la société d'endettement provoque des désordres monétaires considérables qui détruisent la relation sensiblement constante de proportionnalité entre l'échelle des prix et celle des coûts. D'où l'émergence d'un débat fortement nourri sur l'adoption de la juste valeur comme le préconise l'IASB qui est largement sous influence américaine pour qui la gouvernance doit être au service exclusif des actionnaires ou sur le maintien du coût historique comme le veut la tradition continentale européenne considérant que la gouvernance doit être orientée vers l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise.

Cette idée d'une gouvernance partenariale, que nous développons au chapitre 7, est apparue lorsque l'entreprise a quitté son statut d'activité risquée pour devenir au début du 20ème siècle une entité, c'est-à-dire une organisation structurée par le lien de subordination caractéristique du contrat de travail. De ce fait, la nature de l'entreprise serait sociologique et non économique, celle-ci étant assurée par la société commerciale qui la porte et lui permet d'exister. Selon la conception partenariale, les propriétaires deviennent des créanciers ordinaires et l'objectif de l'entité est de maintenir la continuité de son exploitation. Celle-ci

étant contraire à la pratique de l'évaluation sur les valeurs de marché qui supposait une liquidation fictive de l'entreprise, la notion de coût historique va émerger en tant que telle à partir des travaux fondateurs de Schmalenbach en Allemagne, de Zappa en Italie et de Littleton aux Etats-Unis. A cette conception partenariale correspond la théorie comptable de l'entité qui est organisée pour mettre en évidence que les parties prenantes qui ne sont pas les propriétaires prennent des risques au même titre que ceux-ci. Par exemple, si l'entreprise fait faillite, la rupture des relations contractuelles implique la fin des objectifs spécifiques poursuivis par chaque partie prenante. Le principe de la continuité de l'exploitation apparaît alors comme beaucoup plus large que la seule question de l'exécution des contrats qui était l'objet des travaux de Smallenbach. La pérennité des parties prenantes peut être remise en question. Certains chercheurs en comptabilité ainsi que les normalisateurs anglo-saxons et internationaux estiment que cela provoque un déplacement de l'enjeu des normes comptables qui se doivent alors d'informer les diverses parties prenantes sur les risques pris. L'utilisation de la juste valeur est alors supposée permettre une évaluation de ces risques.

Face à l'impossibilité pour la théorie comptable du propriétaire assimilé à l'actionnaire et fondée sur la juste valeur comme à celle de l'entité s'appuyant plutôt sur le coût historique de régler le problème de la répartition de la richesse créée par l'entreprise, nous proposons au chapitre 8 de revenir sur la théorie comptable en montrant comment elle a évolué et comment la théorie de la valeur compétence peut aider à trouver des solutions.

Même si la théorie comptable ne fait que mettre en évidence des lois extérieures à nous comme nous l'avons supposé, la pratique de la comptabilité peut prendre diverses formes, ne serait-ce que celles relatives actuellement au coût historique ou à la juste valeur. Il est donc nécessaire de l'intégrer dans une justification de la relation entre les fins et les moyens, c'est-à-dire de proposer une métaphysique comptable expliquant pourquoi elle existe. Pour cela, nous avons mobilisé les travaux de René Girard sur la violence et le sacré qui nous ont permis de montrer que la comptabilité doit être conçue comme un système d'interdits chargés de réguler la violence que génère le désir mimétique entre les individus. Sous cette optique, il apparaît que, contrairement au coût historique, la juste valeur peut constituer un amplificateur de cette violence et doit donc être à utiliser avec beaucoup de précaution.

Chapitre 6 – Du coût historique à la juste valeur

L'histoire montre qu'au 19ème siècle et au début du 20ème, avant la normalisation comptable, les comptes ont été l'instrument du dialogue entre l'entreprise et ses actionnaires dans de nombreuses entreprises. Ils désignaient la limite au droit de regard que les administrateurs accordaient aux actionnaires sur la gestion de l'entreprise ainsi que la limite des dividendes qu'il était possible de verser pour assurer la croissance de l'entreprise. Si l'autofinancement jouait le rôle le plus important par rapport aux financements externes dans la croissance des entreprises, les besoins nés de la seconde révolution industrielle rendirent nécessaire une utilisation plus importante de ce financement externe[167]. L'industrialisation et le flux continu d'innovations modifièrent la longévité des équipements détenus et entraînèrent une transformation de la structure des actifs des entreprises, au sein desquels les immobilisations prenaient une part croissante au détriment des postes composant le besoin en fonds de roulement. Ces modifications auront des conséquences sur le modèle comptable français qui, en raison de l'élargissement des opportunités de financement, acquiert lentement une dimension sociale. De nouveaux partenaires demandent à être entendus et le font savoir fortement. La comptabilité se doit désormais d'être le langage commun entre les fondateurs-dirigeants et les investisseurs, dont le lien avec l'objet de leur investissement se distend progressivement. Faute de fondements scientifiques sérieux et en l'absence de toute réglementation spécifique ou presque, la mesure du profit est souvent, comme sous l'Egypte antique, l'objet de manipulations, voire de falsifications, dont les épargnants sont les premières victimes, qu'il s'agisse de cas de surestimation des résultats ou, à l'opposé, de dissimulation de bénéfices. Cependant, ceux-ci, à travers la constitution d'importantes réserves, servent de nouveaux objectifs par rapport aux pratiques antérieures. En effet, le niveau des bénéfices retenus étant déterminé par la rémunération accordée aux actionnaires, le traitement comptable réservé aux investissements corporels et incorporels ainsi que le constat de leur dépréciation vont faire l'objet de toutes les attentions et cela d'autant plus que ces postes prennent une place considérable dans les comptes des entreprises.

Si, face aux scandales et aux réactions des intéressés, l'opinion s'émeut parfois et si la réflexion sur la problématique de l'évaluation progresse durant le dernier quart du 19ème siècle, l'État et le Parlement restent sourds à toutes les propositions de réglementation. Les milieux d'affaires y sont hostiles et c'est donc aux tribunaux qu'il revient de dire le droit en la

[167] D. Barjot, L'autofinancement, Entreprises et Histoire. n° 22, octobre 1999.

matière. Confrontée à ces pratiques comptables, ta jurisprudence précise quelques concepts fondamentaux. Ce n'est qu'après avoir pris lui-même place parmi les ayants droit aux bénéfices, avec l'instauration de l'imposition des bénéfices durant le premier conflit mondial, que l'État décida d'intervenir.

6.1 - L'information comptable à l'origine du problème de la gouvernance

Lorsque la comptabilité en partie double s'est imposée en France dans le milieu industriel, à partir de la première moitié du 19ème siècle, les dirigeants, pour autofinancer leurs investissements, ont commencé à passer de manière systématique des écritures comptables d'amortissement. Utilisant pour cela une grande partie de leurs marges bénéficiaires, ils ont souvent limité les dividendes distribués et tenté d'en régulariser le cours. Or, si l'autofinancement peut être considéré comme une conception logique et naturelle dans les entreprises familiales, il en va différemment dans les sociétés de capitaux notamment vis-à-vis des petits porteurs, cette pratique allant jusqu'à déclencher d'âpres conflits d'intérêts entre les administrateurs des sociétés de capitaux ou les dirigeants qui les représentaient et les ayants droit aux bénéfices. Malgré quelques tentatives, on ne réussira guère à discipliner les pratiques[168] avant que n'intervienne le 15 juillet 1914, après sept années de débats parlementaires et l'imminence de la guerre, une loi qui vint bouleverser les données du problème en instaurant l'imposition des revenus et l'obligation de constater des amortissements en comptabilité pour déterminer l'assiette imposable. Elle fut complétée par celle du 31 juillet 1917 qui précisa les différentes cédules imposables, parmi lesquelles les bénéfices industriels et commerciaux. Par le décret du 12 décembre 1948, elle fut remplacée par un « impôt sur le revenu des personnes physiques » (IRPP) et un « impôt sur les bénéfices des sociétés et autres personnes morales ».

En reprenant la définition de G. Charreaux (2006) de la gouvernance comme « l'ensemble des mécanismes qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement dit, qui "gouvernent" leur conduite et définissent leur espace discrétionnaire », ces conflits ne faisaient qu'exprimer des problèmes de gouvernance liés aux insuffisances de l'information financière ne présentant que le résultat comptable, parfois manipulé par les dirigeants, comme seule mesure de la performance. Si le coût des dettes était considéré comme une charge, ce n'était pas le cas des capitaux

[168] « Le 3 juillet 1914, dans le conflit opposant Lucien Bailly — un ingénieur des Mines devenu le défenseur des actionnaires mécontents — aux Forges et fonderies de Montataire, le Tribunal de commerce de la Seine prend la décision de confirmer la souveraineté de fait des administrateurs de sociétés en matière de politique de dividendes » (Yannick Lemarchand, 1993).

propres. Ce n'était pas l'entreprise en tant que telle qui était perçue mais la société qui en était le support juridique et dont le fonctionnement s'appuyait sur le modèle comptable du propriétaire, proche de la théorie mathématique de Léautey et Guilbault (1889). Selon ce modèle, c'est la société définie par le droit qui existe et non l'entreprise qui, de ce fait, n'a pas d'autonomie propre et représente exclusivement ses propriétaires qui sont juridiquement les seuls pouvant percevoir les rentes dégagées.

Ainsi, la mesure comptable fut très tôt orientée pour satisfaire les intérêts des propriétaires de la firme. Il n'est qu'à observer la disposition du compte de résultat pour s'en convaincre. Celui-ci intègre un ensemble de flux positifs censés représenter l'enrichissement de l'entreprise pendant l'exercice et de flux négatifs donnés comme son appauvrissement durant la même période. La confrontation des deux ensembles permet d'aboutir au « résultat de l'exercice ». Or, celui-ci ne mesure pas la rentabilité nette dégagée par l'entreprise puisque le traitement comptable réservé aux dividendes versés aux propriétaires n'est pas identique à celui des intérêts versés aux prêteurs. Bien que les deux dépenses rémunèrent l'une comme l'autre des apporteurs de fonds, les intérêts sont enregistrés parmi les charges alors qu'il n'existe aucun poste comptable qui soit consacré aux dividendes. La raison en est simple : le résultat de l'exercice mesure en réalité la variation de la situation nette de la société entre le début et la fin de l'exercice, c'est-à-dire le surplus qui doit revenir aux propriétaires, lesquels peuvent en laisser une partie plus ou moins importante au service de l'autofinancement de l'entreprise.

Cette vision actionnariale de la gouvernance fondée sur le fait que l'on considère l'entreprise comme devant être au service des actionnaires parce qu'ils sont les seuls à en assumer le risque, s'inscrivait directement dans la théorie juridico-financière de la firme qui reposait sur l'hypothèse traditionnelle que tous les apporteurs de facteurs de production étaient rémunérés à leur coût d'opportunité. Celui-ci correspond à leur rémunération d'équilibre permettant de compenser le risque encouru et supposée le plus souvent égale au prix du facteur établi sur un marché concurrentiel. S'il existe un surplus, il ne peut revenir qu'aux actionnaires qui en ont le pouvoir légitime de par leur droit de propriétaires prenant seuls les risques. Ce surplus est une rente pour les propriétaires et correspond pour un grand nombre d'auteurs à une création de valeur par l'entreprise d'où son appellation maintenant consacrée de « valeur actionnariale ».

6.2 - La gouvernance comme objet de recherche

La crise économique de 1876, avec son lot de faillites et de concentration du capital, eut comme conséquence de faire apparaître, notamment aux Etats-Unis, le besoin de managers salariés, ayant reçu une formation à la direction, dans les grandes sociétés par actions appelées pour cette raison « sociétés managériales ». Progressivement, les actionnaires déléguèrent leur pouvoir de décision à ces dirigeants. En France, Fayol est l'illustration même de ce mouvement lorsqu'il obtint les pleins pouvoirs de son conseil d'administration après avoir sauvé de la faillite les mines de Commentry.

Avec la crise de 1929 et la recherche des responsabilités de celle-ci, allait naître un besoin d'explication d'une gouvernance caractérisée par l'abandon progressif par les actionnaires de leur pouvoir en faveur des dirigeants comme le montre la distinction entre « ownership » et « control » déjà présente en Europe dès les années 1900 avant d'être observé un peu plus tard aux États-Unis (Peter Wardley, 2009).

Or la micro-économie standard n'offrait pas un seul début de réponse à ce problème. Alors que les entrepreneurs sont les agents économiques qui prennent les décisions dominantes de la vie économique, ils sont absents de la théorie néoclassique standard. A l'exception d'auteurs comme Schumpeter (1911 et 1943) qui commença à élaborer un cadre théorique permettant d'appréhender les systèmes de gouvernance en établissant une relation entre l'entrepreneur innovateur et le phénomène de « destruction créatrice » de richesses économiques, mais aussi Knight ou Hayek qui se situent en marge du courant dominant, la théorie néoclassique standard ne laisse aucune place à l'initiative, à la prise de risque, à l'innovation, que ce soit dans la gestion interne ou dans les politiques de marché. La firme est ainsi réduite à une fonction de production, sorte de boîte noire qui transforme des ressources en biens et services marchands en s'adaptant mécaniquement à son environnement. Une seule logique la guide : la maximisation des profits, c'est-à-dire l'utilisation optimale des machines et des hommes pour en tirer le meilleur bénéfice sous les contraintes des capacités technologiques de l'entreprise. Ainsi, plutôt que de considérer l'entreprise comme une entité collective, ne serait-ce que composée d'un groupe d'individus aux fonctions d'utilité différentes, la microéconomie standard ramène l'entreprise à la seule figure individuelle du producteur qui en est à la fois le propriétaire et l'emblème. La firme est traitée comme un « agent passif » sans épaisseur ni dimension. La microéconomie fondée sur ce modèle peut certes beaucoup apporter à l'analyse des marchés et de certains comportements des entreprises mais on ne peut pas ignorer ses limites pour une véritable compréhension de la firme.

Au sein de ce courant néoclassique, l'économie industrielle, en faisant référence aux conditions concrètes de la production, mit l'accent sur l'industrie et non sur le marché. L'entreprise n'est plus une boîte noire qui se contente de réagir aux signaux envoyés par le marché. On passe progressivement d'un agent sans initiative ni épaisseur à des acteurs

autonomes mettant en place des stratégies concurrentielles. Mais l'économie industrielle s'intéresse davantage aux relations inter-firmes qu'au fonctionnement interne de celles-ci et à leur gouvernance.

C'est Berle et Means (1932) qui poseront les premiers jalons explicatifs de la gouvernance en cherchant à entrouvrir cette « boîte noire » qu'est l'entreprise à travers le décalage possible des intérêts entre les actionnaires et les managers du fait de la séparation entre la propriété et le contrôle dans les sociétés de capitaux[169]. Ils pensaient que la séparation du droit de propriété et de la fonction de direction, en laissant une latitude quasi totale d'action aux managers, allait rendre les sociétés inefficientes. Le point de vue de Berle et Means fut ensuite relayé par J. Burnham[170] (1941) et diffusé mondialement par J. K. Galbraith[171] (1967) accréditant l'idée que les managers, formant la « technostructure », s'étaient installés en maîtres dans les fauteuils autrefois occupés par les propriétaires.

Ces travaux de Berle et Means engendrèrent deux questions essentielles :

- pourquoi la firme existe-t-elle ou, ce qui revient au même, pourquoi s'est imposée une forme d'organisation économique distincte du marché, alors même que ce dernier est considéré comme la forme supérieure de coordination des activités et des allocations de ressources ? Cette question qui est posée par R. Coase en 1937 sera le point de départ de la reconstruction théorique en expliquant l'existence de la firme par les défaillances du marché et plus particulièrement par les coûts de transactions. Il conçoit l'entreprise comme une « structure de gouvernance » pouvant opérer les mêmes fonctions que le marché mais dans des conditions plus efficaces grâce à la structure contractuelle dont elle est dotée,
- qu'elle est, en définitive, la nature de l'entreprise et comment la caractériser en tant qu'organisation complémentaire au marché ? Est-elle une institution à part entière à laquelle peuvent échoir une finalité et un objectif aux horizons plus « consensuels » ou, au contraire, un simple lieu de rencontre où se noue une relation contractuelle entre agents économiques aux ressources complémentaires ?

Cet apport théorique de Berle et Means et le questionnement qu'il suscita allait permettre d'identifier la gouvernance comme un objet de recherche initiant des analyses

[169] Cette séparation est à l'origine de la création de la Securities and Exchange Commission (SEC) aux États-Unis pour protéger les intérêts des petits porteurs.

[170] Le manager, en remplaçant le capitaliste, prend le pouvoir dans l'entreprise.

[171] Avec les progrès de la technologie, ce sont les managers constituant la technostructure qui prennent effectivement les décisions dans le cadre de la filière inversée.

alternatives qui allaient permettre, à partir des années 1970, de renouveler la vision de la firme à travers des conceptions théoriques qui se sont ensuite progressivement affinées.

Parmi les analyses alternatives à l'origine de ce renouveau, nous pouvons citer, d'après Olivier Weinstein et Benjamin Coriat (1995) :

- Herbert A. Simon (1947) qui en remettant en cause l'hypothèse de rationalité parfaite des agents sera à l'origine du courant béhavioriste de Richard Cyert et James March (1963) décrivant l'entreprise comme une organisation mettant aux prises des groupes aux intérêts multiples,
- William J. Baumol (1959) qui montrera que l'hypothèse de maximisation de profit ne pourrait pas être la seule opérante de la firme,
- Harvey Liebenstein (1975) qui introduira la notion de « facteur d'efficience X » supposé déterminer la qualité de l'organisation mise en œuvre pour montrer que des entreprises identiques, utilisant les mêmes facteurs de production, parviennent à des résultats différents,
- Alfred Chandler (1988) et les historiens de l'entreprise qui décrivent l'entreprise comme s'opposant au marché, en substituant la « coordination administrative » à la « coordination marchande » et en instituant un système hiérarchique et centralisé.

6.2.1 - Le renouveau de la vision de l'entreprise

A la fin des années 1960, Jensen et Meckling (1976) posèrent les bases d'une approche se voulant scientifique de la gouvernance en proposant la théorie positive de l'agence selon laquelle les divergences d'objectifs entre les managers et les propriétaires pouvaient provoquer des asymétries d'information susceptibles de faire apparaître les phénomènes traditionnels de risque moral et de sélection adverse. Ceux-ci sont à l'origine des coûts d'agence tels que ceux relatifs à la surveillance des dirigeants, à leurs choix de développement mais aussi à la perte résiduelle que leurs actions peuvent entraîner. Le propriétaire, en mettant en place des mécanismes disciplinaires et de contrôle associés à des incitations financières (Caby et Hirigoyen, 2001), va chercher à motiver, à surveiller et à sanctionner les dirigeants de façon à ce que les gains dégagés par la coopération des uns avec les autres ne soient pas dissipés. Pour obtenir ce résultat, la gouvernance doit être conçue comme une réponse organisationnelle à ces conflits d'intérêts ainsi que le proposent Jensen et Meckling (1976) lorsqu'ils avancent que l'organisation est « le point focal d'un processus contractuel complexe, par lequel les objectifs conflictuels des individus atteignent l'équilibre. En ce sens, la conduite d'une organisation est comme celle d'un marché, qui n'est

que la résultante d'un processus complexe de recherche de l'équilibre ». Le principe explicatif de la gouvernance, qui en constitue aussi l'enjeu central du point de vue normatif, ne peut que reposer sur « l'efficience organisationnelle » dont la mesure correspond à la valeur créée.

Dans le prolongement de la thèse de Demsetz (1967) et d'Alchian (1969) sur les droits de propriété, la théorie positive de l'agence postule que les parties signent des contrats qui ne sont pas exclusivement juridiques mais sont définis comme tout procédé par lequel des droits de propriété sur des biens sont créés, modifiés ou transférés. Il s'agit d'une entente dont le contenu va être négocié par chacune des parties au contrat. La théorie positive de l'agence présente ainsi l'entreprise comme une fiction juridique représentée par un « nœud de contrats », implicites ou explicites, qui régissent les relations internes (entre ses membres) et externes (entre ceux-ci et les tiers), la gestion de ces contrats par le seul mécanisme des prix sur le marché ne permettant pas de créer le maximum de valeur en raison des asymétries d'information et des conflits d'intérêt. Elle privilégie l'étude des relations entre actionnaires et dirigeants car la coopération entre eux s'applique à la fois au processus de création de valeur et à l'appropriation de la valeur créée tout en justifiant par le fait qu'ils ont besoin de mutualiser leurs ressources pour réaliser un projet qui leur soit collectivement bénéfique. Les conflits potentiels d'intérêt ne peuvent alors que porter sur les ressources respectives qu'ils doivent engager et sur le partage de la rente globale issue de leur action, le problème induit étant celui d'une mesure de cette rente que la comptabilité doit fournir.

Dans le même esprit que ces nouvelles théories mais en se plaçant sur le plan financier, Franco Modigliani et Merton Miller (1958) firent accepter l'idée que, dans un monde sans taxes, exonéré de coûts de transaction et sous l'hypothèse de l'efficience des marchés, la valeur marchande de l'actif économique d'une entreprise n'était pas affectée par le choix d'une structure de financement entre capitaux propres et dettes. Les dirigeants cherchant à financer le développement de leurs entreprises purent alors se poser la question du choix entre faire appel au marché financier afin d'augmenter le capital ou s'adresser aux banques en empruntant.

Pour que l'endettement soit plus avantageux que le capital comme source de financement, il fallait que les taux d'intérêt des prêts consentis par les institutions financières soient plus faibles que le coût du capital, soit parce qu'ils auraient tendance à diminuer ou soit parce que le coût du capital aurait tendance à augmenter ou encore pour les deux raisons à la fois. Le coût du capital apparut comme étant l'élément central dans ce choix de mode de financement. Par ailleurs, pour que les taux d'intérêt diminuent, il fallait que le volume des liquidités en circulation sur les marchés augmente et pour que le coût du capital augmente, il fallait que les actionnaires soient en position d'exiger cela. Ces deux

phénomènes vont apparaître et se développer quasi simultanément à partir du 15 août 1971 après la suppression par le président Nixon de la convertibilité or du dollar.

L'augmentation exponentielle du volume des liquidités dans l'économie qui s'ensuivit amena à la financiarisation de celle-ci, ce qui bouleversa l'environnement de l'entreprise. Les nouvelles pratiques financières qui se mirent en place pour limiter le risque favorisèrent des comportements spéculatifs sans précédent dans l'histoire. Ces pratiques n'ont pu se développer qu'à la faveur d'une information financière présentée de telle manière qu'elle soit interprétée comme porteuse d'une espérance permanente de gain, ce qui suppose l'émergence de nouveaux modèles financiers capables de servir de guides tout en justifiant ces comportements. Ceux-ci, qui ont pris leur essor à partir de 1980, se sont construits progressivement aux Etats-Unis entre 1955 et 1975 sous l'impulsion des travaux de Modigliani et Miller (1958) mais aussi de Myron J. Gordon (1964), Thomas R. Dyckman (1964), Robert C. Merton (1973), Fischer Black et Myron Scholes (1973), Eugène F. Fama (1980).

L'information financière est construite à partir de la comptabilité conçue comme un langage commun chargé de rendre homogène la description des activités économiques afin de pouvoir les comparer entre elles. Pour qu'elle puisse se développer et alimenter les nouvelles conceptions financières qui ont déplacé le problème du financement de l'entreprise vers un financement de marché, il fallait qu'il existât des référentiels comptables pouvant donner aux dirigeant une certaine permissivité dans le choix de leurs enregistrements afin qu'ils aient la possibilité d'exercer une réelle responsabilité dans la gestion des ressources qui leur étaient confiées. La crise de 1929 eut entre autres conséquences le développement de la normalisation et des référentiels comptables.

Ce sont ces différents points que nous allons maintenant développer.

6.2.2 - Les raisons de l'émergence de la gouvernance actionnariale

6.2.2.1 - La suppression de la convertibilité or du dollar

Par les conséquences qu'elle eût sur les conditions de fonctionnement des environnements financiers et économiques dans chaque pays, la suppression de la convertibilité or du dollar de manière unilatérale le 15 août 1971 par le président Nixon fut le phénomène qui allait générer les changements les plus profonds dans le management, l'organisation, les structures et la compétition des entreprises annonçant l'ère de la mondialisation des années 1990. La logique du développement de ces conséquences qui émergèrent les unes après les autres est simple à mettre en évidence.

L'inévitable abandon, à partir de 1973, du système monétaire international des changes fixes conçu à Bretton-Woods en juillet 1944 provoqua la désorganisation du système monétaire international et le démarrage d'une inflation à deux chiffres qui engendrèrent l'explosion progressive des déficits publics ainsi que l'effondrement de la monnaie internationale (le dollar) et des principaux marchés financiers. Nous en subissons encore aujourd'hui les effets à travers les désordres boursiers et les crises financières privées et souveraines que nous traversons.

Le système monétaire international des changes fixes dans lequel toutes les monnaies étaient définies par rapport au dollar, lui-même garanti par le stock d'or de Fort Knox, était, selon James M. Buchanan, un « système monétaire de visibilité » qui permettait de savoir sur l'ensemble des marchés organisés ce que valaient des entreprises comme Alcatel, La Société Générale, Total, etc. mais aussi un baril de pétrole, une tonne de cuivre et autres matières premières.

Ce système de visibilité servait aussi de structure d'accueil aux économies émergentes ou en transition. La première tâche qui incombait à chacune d'elles était de stabiliser son taux de change vis-à-vis du dollar ou de l'une des monnaies liées à celui-ci comme l'Estonie qui avait choisi de rattacher sa monnaie au Deutschemark ou encore la Côte d'Ivoire au franc. Un taux de change fixe par rapport au bloc dollar englobant la plus grande partie de l'économie mondiale permettait aux pays en transition de jouir de la relative stabilité des prix que connaissaient les pays de l'Ouest (d'après R. Mundell, prix Nobel de sciences économiques en 1999, lors d'une conférence qu'il a donnée en 1997). Si le pays acceptait de régler, même très approximativement, l'émission de sa monnaie sur l'évolution de sa balance des paiements en réduisant sa masse monétaire en cas de déficit et en l'augmentant en cas d'excédent, la pièce maîtresse en étant l'adoption d'un taux de change fixe qui était par elle-même la première mesure d'assainissement, l'équilibre extérieur était vite rétabli, obtenant ainsi la stabilité monétaire en même temps qu'un assainissement financier[172]. Dans ce système monétaire, un pays ne pouvait financer durablement un important déficit budgétaire, sauf lorsque des banques pourvues de liquidités à leur discrétion par l'institut d'émission étaient prêtes à acheter des obligations du Trésor public et, donc, à en soutenir le cours en cas de défaillance momentanée ou durable de la demande privée.

Il se trouve que, bien avant 1971, les Etats-Unis ne respectaient déjà plus ces deux points fondamentaux qu'étaient l'équilibre extérieur assuré par la politique monétaire interne[173] et l'absence d'accès du Trésor public à la création monétaire des banques[174],

[172] Cela devait permettre au pays concerné d'adhérer au FMI et de profiter de ses conseils.

[173] La FED refusait catégoriquement de régler sa politique d'émission de monnaie sur le maintien de l'équilibre de la balance des paiements des Etats-unis.

détruisant par là-même l'ordre monétaire qu'ils avaient rétabli après la Seconde Guerre Mondiale.

L'abandon du système monétaire international des changes fixes par les Américains était alors inévitable. La discipline des marchés financiers dérégulés construite sur le système de taux de changes flottants s'est progressivement substituée aux mécanismes de la régulation monétaire fondée sur des taux de change fixes. L'éclatement du système des changes fixes nous fit passer dans un système monétaire entièrement désorganisé et « sans visibilité », c'est-à-dire dans lequel les variations de prix, dans un sens et un autre, sont d'une telle ampleur qu'elles brouillent la notion même de valeur. Des quantités considérables de liquidités furent disponibles sur le marché et favorisèrent la financiarisation de l'économie ainsi que l'émergence d'une société d'endettement incitant les dirigeants des entreprises, notamment les grandes, à profiter de l'effet de levier dans leur choix de financement de leurs activités.

En refusant de régler sa politique d'émission de monnaie sur le maintien de l'équilibre de la balance des paiements des Etats-Unis, la FED devint la plus grande machine à inflation jamais créée, provoquant une baisse pratiquement permanente du dollar sur les marchés des changes. Pour contrecarrer celle-ci et empêcher la valeur du dollar de diminuer en permanence, les banques centrales étrangères en achetèrent sur leurs marchés des quantités croissantes qu'elles entassèrent à titre de réserves.

En 40 ans, depuis 1971, les réserves mondiales accumulées atteignent le montant fantastique de 7.100 milliards de dollars qui sont détenus sous forme de titres du Trésor américain[175] soit presque 5 fois plus qu'il y a dix ans et 158 fois plus qu'en 1971. Elles mettent ainsi à la disposition du système bancaire et financier international d'énormes quantités de liquidités qui ont servi de support à une colossale expansion du crédit.

En acceptant d'accéder à la création monétaire par les banques, on constata, au début des années 1990, que le Trésor américain et A. Greenspan ont inauguré sur une échelle encore jamais vue en temps de paix cette pratique des placements bancaires en obligations publiques. Les banques empruntaient de l'argent à court terme à la FED à un taux maximum de 3 % et achetaient aussitôt avec l'argent ainsi obtenu des obligations du Trésor américain qui, au début, rapportaient 3 fois plus. Par ce moyen, ils sauvèrent à

---

[174] La pratique était la suivante : les banques empruntaient de l'argent à court terme à la FED à un taux maximum de i % et achetaient aussitôt, avec l'argent ainsi obtenu, des obligations du Trésor américain qui, au début, rapportaient n fois plus que i %. Cette pratique des placements bancaires en obligations publiques permettait de soutenir l'appareil bancaire.

[175] Le Trésor américain devrait normalement compter ces réserves comme une dette des Etats-Unis vis-à-vis des autres pays, ce qui n'est pas encore le cas, préférant que, par ce biais, les banques centrales du monde entier continuent à monétiser la dette publique des Etats-Unis, lesquels peuvent ainsi financer indéfiniment une partie de leurs dépenses publiques.

l'époque l'appareil bancaire de la faillite. Avec les interventions massives pour soutenir le dollar sur les marchés des changes, c'est là la deuxième source de l'inflation mondiale qui est depuis le début des années 2000 systématiquement détournée vers les marchés financiers, notamment en provoquant un afflux permanent de capitaux à Wall-Street, les banques d'investissement et sociétés de « private equity » ainsi que les « hedge funds » regorgeant de liquidités qui leur permettent de nourrir l'exubérance boursière[176].

Avec le système des changes flottants, l'économie mondialisée s'est trouvée fragmentée en zones monétaires distinctes favorisant la pratique néfaste du « carry trade » qui consiste à emprunter à des taux d'intérêt dérisoires, par exemple, des francs de l'époque pour financer des placements à haut rendement libellés en dollars malaisiens. De pareilles divergences de taux étaient inconcevables dans le monde intégré par le système de Bretton Woods. De plus, le système financier ainsi mis en place, contrairement au système monétaire international de Bretton-Woods, n'est pas une structure d'accueil des économies émergentes ou en transition désireuses de se convertir à l'économie de marché car il n'a pas vocation à déboucher sur un ordre monétaire universel comme on a pu le constater, par exemple, en Russie où se développa une spéculation sans précédent sur les taux d'intérêt de la dette publique, le financement de l'économie en étant la première victime.

Depuis 1973, les sommes en cause n'arrêtent pas d'augmenter, les Etats émettant des emprunts en continu en favorisant ainsi la volatilité des taux de change. Pour se couvrir contre celle-ci, dès 1974 et 1975, des marchés organisés sur instruments financiers[177] allaient se développer très rapidement à Chicago en premier. Ils serviront aussi pour lutter contre la volatilité des taux d'intérêt et, enfin, contre l'instabilité du cours des actions. C'est sur leur modèle que l'on a créé à Paris, le 15 février 1986, le MATIF (Marché à terme international de France) qui est un marché de transactions concernant les actifs monétaires ou financiers tels que les bons du Trésor, les obligations, les devises étrangères, etc., et réalisant le même type de services que les bourses de commerce sur les matières premières et les produits agricoles comme le café, le sucre, le blé, le soja, etc.

Ces marchés de dérivés sont conçus pour permettre aux détenteurs d'actifs de minimiser le risque dit de contrepartie que leur font courir les variations de taux de change et de taux d'intérêt. Le problème qu'ils posent est que, par leur fonctionnement, ils favorisent la

[176] Daniel Bouton, ancien directeur du Budget mais aussi de la Société Générale, déclarait à l'AFP le 5 septembre 1994 que par leur masse considérable, sans équivalent dans l'histoire si l'on excepte les périodes de guerre, les dettes des Etats offertes sur les marchés par les Trésors publics représentaient tout d'abord un gisement à peu près illimité d'instruments de spéculation.

[177] Ces marchés qui sont dits « de produits dérivés » prennent souvent la forme d'options pouvant s'acheter et se vendre.

spéculation déstabilisante par rapport à la spéculation stabilisante exercée normalement à travers le jeu spontané du comptant et du terme.

Dans le cadre de la spéculation stabilisante, entre l'acheteur et le vendeur, s'interpose l'autorité du marché qui achète au vendeur et vend à l'acheteur. L'opération est ajustée à chaque séance dans les limites du dépôt de garantie initiale qui ne représente qu'une fraction minime du risque encouru, le perdant devant verser le montant de l'ajustement au gagnant. L'effet de levier ainsi obtenu peut être considérable : vingt, cinquante, cent fois la mise de départ. Cette pratique suppose que le perdant ne se dérobe pas, c'est-à-dire que l'on accepte comme principe sa solvabilité ou son honorabilité.

C'est pour rendre quasi impossible cette éventualité de non-paiement qu'ensuite les marchés de dérivés ont été organisés en portant, non plus directement sur le bien physique ou le titre sous-jacent, mais sur la « volatilité » des cotations de ce bien ou de ce titre. Malheureusement, par cette pratique, ces marchés de dérivés ont absorbé en les dénaturant et en modifiant leur finalité toute une série de transactions indispensables pour le bon fonctionnement des marchés à terme, des marchés d'options d'achat et de vente, et des opérations traditionnelles de report qui ont donné naissance aux swaps. Les traders intervenant sur les marchés dérivés ont pris des positions très spéculatives en fabriquant des produits financiers à fort effet de levier et générant de tels gains à court terme qu'ils rendaient inaudible tout argument mettant en évidence le haut niveau de risque induit. La prise de risque s'est alors épanouie sans entrave parce que les dirigeants ont sacrifié l'intérêt de leur entreprise pour réaliser d'énormes profits à court terme dont ils étaient, parfois et en partie, les bénéficiaires. Ainsi, pour maximiser les possibilités de gain, les financiers oublient souvent qu'un avoir n'est liquide que s'il transformable facilement en monnaie sans perte notable de valeur. Cette dernière condition n'est plus respectée lorsque l'on est amené à confondre, par excès de confiance parce que les marchés financiers sont orientés systématiquement à la hausse, la « négociabilité » et la « liquidité », ce qui provoque la sous-estimation des risques pris et facilite l'extension indéfinie de ces marchés.

6.2.2.2 - L'émergence de nouveaux actionnaires

Parallèlement à cette situation, l'importance croissante dans l'économie des fonds de pension et des investisseurs institutionnels, jugés chaque année sur le rendement de leurs opérations et, de ce fait, beaucoup plus exigeants en termes d'objectifs de rentabilité et plus actifs en termes d'analyses stratégiques, obligèrent les managers à optimiser en permanence la valeur des actions de l'entreprise, ce qui les amena à confondre leur stratégie financière avec la gestion opérationnelle des activités. Face à la pression très forte des marchés financiers, ces nouveaux actionnaires exercèrent une contrainte économique

sur l'entreprise en l'obligeant à rémunérer les capitaux propres qu'ils apportaient. Leur l'activisme, notamment celui des fonds de pension, obligea les dirigeants à optimiser en permanence la valeur des actions de l'entreprise par rapport aux objectifs de celle-ci. Pour l'entreprise, c'était une nouvelle contrainte qui apparaissait dans la mesure où la rémunération des capitaux propres n'était plus considérée comme un revenu résiduel mais comme un impératif fondamental. Il ne s'agissait plus de créer de la valeur pour l'actionnaire de manière sporadique mais de manière constante en cherchant à maximiser la valeur actionnariale. En exigeant un taux de rentabilité minimum, les investisseurs financiers ont incité les dirigeants à faire jouer l'effet de levier favorisant le recours à l'endettement. Or, dans ces conditions, un dirigeant pouvait prendre des décisions d'investissement non-conformes au meilleur intérêt des actionnaires parce qu'il n'avait pas à « supporter » le coût des capitaux investis et parce qu'il ne percevait aucune « rémunération » en contrepartie de la valeur créée pour eux. En conséquence, les systèmes de rémunération des dirigeants basés sur les résultats pouvaient conduire à une consommation excessive de capital tandis que ceux basés sur le taux de rentabilité des fonds propres étaient susceptibles d'avoir l'effet inverse, Pour apporter une solution au difficile problème posé par ce conflit latent entre les actionnaires et les dirigeants, les systèmes de rémunération de ceux-ci furent alignés sur des méthodes d'affectation des capitaux telles que l'EVA®[178] dont l'objet était d'évaluer les performances de l'entreprise, ce qui permit d'adapter le fonctionnement de l'entreprise sur la création de valeur pour les actionnaires.

Le principe de ces méthodes consiste à considérer que les dirigeants sont assimilables à des actionnaires en reliant une partie importante de leur rémunération à la valeur créée[179]. Ils peuvent, de ce fait, profiter d'une partie de la valeur actionnariale qu'ils créent, ce qui doit les inciter en même temps à chercher à en créer toujours plus.

Pour cela, ces méthodes établissent d'abord un lien fondamental entre les performances de l'entreprise et la création de valeur pour les actionnaires en retranchant du résultat opérationnel (estimé par le résultat courant avant impôts qui est chargé d'évaluer ces performances) le « coût » représenté par le taux de rendement que ceux-ci auraient pu obtenir en plaçant leurs capitaux ailleurs. Elles rapprochent la rentabilité opérationnelle de l'entreprise sur une certaine période de l'importance des capitaux investis pour obtenir ces

[178] l'EVA® (Economic Value Added ou « création de valeur intrinsèque », popularisée au milieu des années 1990 par le cabinet Stern Stewart qui l'a créée), a été mise au point pour mesurer cette création de valeur actionnariale dont elles ont d'ailleurs permis la vulgarisation dans le monde entier. C'est certainement dans la rigueur de l'analyse très fine des résultats comptables que réside le principal intérêt de cette méthode.

[179] Bien que la rémunération des dirigeants liée à la création de valeur ne soit pas encore très répandue en Europe, elle constitue un préalable que les inventeurs de ces méthodes estiment incontournable à toute modification en profondeur des comportements des dirigeants.

résultats en établissant une certaine congruence entre les investissements projetés par les dirigeants et les souhaits des actionnaires, de telle sorte que les actifs soient utilisés au mieux pour ceux-ci : les dirigeants sont ainsi amenés à prendre des décisions d'investissement conformes à l'intérêt des actionnaires.

Ensuite, elles établissent une relation entre ces projets d'investissement et la rémunération variable des dirigeants en supposant que celle-ci est fonction des bénéfices générés, tout en étant minorée d'un coefficient correspondant au coût moyen pondéré du capital consommé pour les obtenir, ce qui freine leur propension à consommer ce capital et les incite à tenir compte du « coût du capital investi ».

Les tenants de ces méthodes estiment pouvoir obliger les dirigeants à n'investir que dans les projets capables de créer de la valeur de manière durable. Par un transfert sémantique des « dirigeants » sur « l'entreprise », il apparaît que l'objectif de celle-ci est donc de satisfaire en priorité les actionnaires en optimisant par la discipline de la maximisation du profit la valeur des actifs qui, finalement, leur reviennent. Le choix des actifs pour établir les taux-objectifs, répond à l'idée que pour assurer le dynamisme de l'économie et satisfaire l'attente de l'investisseur, il est nécessaire de fixer d'abord le « besoin d'investissement », c'est-à-dire de dépenses. La question du financement, aussi importante soit-elle, ne vient qu'en second. Du reste, selon l'EVA®, il s'agit « non pas d'une décision économique, mais d'une décision administrative », cette méthode rappelant celle du Trésor public !

La « valeur » se trouve alors créée à l'intérieur de l'entreprise en fonction des décisions prises par les dirigeants en relation avec la structure des capitaux disponibles.

La notion de « coût du capital » que développèrent Modigliani et Miller (1958) apparaît comme étant la pierre angulaire sur laquelle ces méthodes sont construites.

6.2.2.3 - Le rôle central du « coût du capital »

Dans ce nouveau contexte économique, spéculatif et propice à l'endettement, les dirigeants furent « obligés » d'aligner le pilotage et l'organisation de leurs entreprises sur l'objectif de valeur actionnariale recherchant une rentabilité des capitaux investis supérieure au coût de l'ensemble des ressources financières mobilisées, chargé d'établir une relation étroite entre les décisions d'investissement et les décisions de financement. Ce coût est estimé habituellement par le modèle d'équilibre des actifs financiers (MEDAF) à condition de supposer que le marché des capitaux soit efficient[180]. La valeur actionnariale est devenue le nouveau credo des dirigeants des grandes entreprises. Elle est aujourd'hui le critère

[180] Cette notion de création de valeur ne fait que transposer au niveau global de l'entreprise, les principes mis en œuvre dans la théorie financière classique de la valeur actuelle nette (VAN) dans les choix d'investissements.

essentiel du marché financier même si, d'une manière ou d'une autre, il semble que ce concept ait toujours existé dans l'esprit des dirigeants des entreprises.

Cette notion de « coût du capital » est centrale dans la légitimation de celle de « création de valeur ». Le capital et les dettes étant considérés comme étant de même nature, la valeur marchande de l'entreprise ne dépend plus du tout de la composition des modes de financement, capitaux et emprunts, dont elle dispose, ce qui marque une rupture radicale avec la conception traditionnelle de la performance et modifie profondément la gouvernance, les dirigeants pouvant intervenir sur la structure du capital au moyen de l'effet de levier. La théorie positive de l'agence (Jensen et Meckling, 1976) va fournir une légitimité à cette nouvelle gouvernance.

Leur principal problème provient de l'évaluation du capital mis à la disposition de l'entreprise. Normalement, le bilan constitue une source d'informations concernant les valeurs des actifs existants. Malheureusement, en raison des nombreuses distorsions comptables, le total de l'actif tel qu'il figure au bilan ne correspond ni à leur valeur de réalisation, ni à leur valeur de remplacement, ce qui oblige à corriger très finement toutes les valeurs du bilan. Les nouvelles normes comptables telles que les IAS 32 et 39 témoignent de cette rupture dans les pratiques comptables.

Un deuxième problème important risque progressivement d'émerger du fait que les dirigeants étant assimilés à des actionnaires, c'est la légitimité de ceux-ci qui se trouvera remise en cause à plus ou moins long terme si cette situation perdure.

6.2.2.4 - Les modèles financiers à la base de ces nouvelles pratiques

Ces pratiques destinées à maximiser la valeur actionnariale ont pu se développer parce que de nouveaux modèles financiers, mathématiquement très élaborés, ont donné l'impression qu'elles pouvaient être porteuses d'une espérance permanente de gain dans une économie financiarisée. C'est à partir de 1980 que les modèles de Modigliani et Miller, Markowitz, Gordon et Dyckman, Merton, Black et Scholes, Ross, Fama ont commencé à servir de guides aux pratiques financières liées au système de taux de changes flottants.

En partant du théorème du capital-valeur formulé par Irving Fischer (1930)[181], Modigliani et Miller énoncèrent en 1958 le théorème éponyme constituant un des fondamentaux de la finance d'entreprise moderne et affirmant que, dans un monde sans taxes, exonéré de coûts de transaction et sous l'hypothèse de l'efficience des marchés, la

[181] Le théorème d'I. Fischer s'énonce de la manière suivante : « la valeur de tout bien de capital est égale à la somme des valeurs actualisées des revenus monétaires que la détention et la mise en œuvre de ce bien capital permettent de réaliser » (Cobbaut, 1992).

valeur marchande de l'actif économique n'est pas affectée par le choix d'une structure de financement entre capitaux propres et dettes. Cela revenait à dire que, par l'acceptation de la notion d'« effet de levier », le capital possédait un « coût » que les dirigeants pouvaient comparer à celui de l'endettement afin de choisir la meilleure combinaison possible de ces deux sources de financement. En 1963, ils adaptèrent ce théorème par l'intégration de la notion de la fiscalité des entreprises. Dans ce cadre là, ils démontrèrent que la valeur de l'actif économique de l'entreprise endettée est égale à la valeur de l'actif économique d'une entreprise non endettée majorée de la valeur actuelle de l'économie d'impôt liée à la déductibilité fiscale des intérêts de la dette.

En 1977, Miller intégra dans le raisonnement, non seulement la notion de fiscalité des entreprises, mais aussi la fiscalité des particuliers investisseurs. Dans cette optique, il montra que la prise en compte de ces deux fiscalités permettait d'aboutir aux mêmes conclusions que celles produites en 1958, à savoir que la manière de financer un actif économique entre dettes et capitaux propres n'avait pas d'influence sur la valeur de cet actif économique.

Gordon et Dyckman (1964) mirent en évidence la relation étroite entre les choix comptables décidés par les dirigeants dans une optique de maximisation du profit et le contexte économique de l'entreprise.

Merton (1973), en cherchant à compléter la théorie du portefeuille de Markowitz (1952) et en reprenant les travaux de Black et de Scholes, publia un article montrant que l'on pouvait obtenir la stabilité d'un portefeuille de titres en combinant, selon la proportion appropriée, des opérations de vente ou d'achat sur les titres eux-mêmes et sur les options qui en sont des produits dérivés. Or, leur modèle était fondé sur l'hypothèse d'une action qui ne donne aucun dividende entre le moment de l'évaluation de l'option et l'échéance de celle-ci, ce qui revenait à nier l'existence d'un authentique marché du capital et à promouvoir comme critère d'une bonne gestion la plus-value spéculative sur le cours des titres.

Ross (1977) montra, dans la continuité des travaux de Modigliani et Miller, que la création de valeur peut avoir deux origines possibles : la maîtrise, partielle ou totale, de l'environnement économique ou la production par le dirigeant d'informations financières permettant d'orienter le marché financier en présentant des comptes répondant aux attentes des investisseurs.

Fama (1980) soutint l'hypothèse que la séparation des « fonctions » de propriété et de pouvoir pouvait se révéler performante, la rétribution variable du dirigeant, souvent matérialisée par des stock-options, pouvant être utilisée comme vecteur de performance. Ainsi investis de ce « pouvoir », les dirigeants, fournisseurs d'informations financières, pourraient prendre des choix comptables définis qui leur permettraient d'améliorer la

satisfaction de leurs intérêts et, en apparence tout-au-moins, celle des propriétaires de l'entreprise.

L'application concrète de ces modèles justifiant le recours à l'endettement et à la spéculation ont pris leur essor à partir de 1980 lorsque, pour se prémunir contre le risque de rendement et de prix des actions mais aussi contre le risque des taux d'intérêt, des « analystes financiers certifiés » (des CFA) les maîtrisant parfaitement les ont traduites dans les entreprises (surtout financières). Ils ont commencé par souscrire des produits dérivés (swaps, options...) qui prenaient souvent la forme d'options pouvant s'acheter et se vendre sur un marché. Cela les a amené à prendre des positions très spéculatives en fabriquant des produits financiers à fort effet de levier et générant à court terme des gains qui rendaient inaudible tout argument mettant en évidence le haut niveau de risque induit.

La prise de risque s'est alors épanouie sans entrave parce que les dirigeants ont sacrifié l'intérêt de leur entreprise pour réaliser d'énormes profits dont ils étaient, parfois et en partie, les bénéficiaires.

Un nombre croissant de transactions financières se sont réalisées au moyen de ces produits dérivés qui, n'ayant pas de coût à l'origine, ne sont pas, dans le modèle comptable traditionnel, comptabilisés au bilan alors qu'ils peuvent être générateurs de pertes colossales comme nous l'a montré l'expérience récente. D'ailleurs, dès la fin des années 1980 aux Etats-Unis, les graves défaillances d'institutions financières avaient commencé à être interprétées comme étant le résultat des limites du modèle comptable traditionnel d'évaluation au coût historique. Celui-ci aurait montré son incapacité à révéler en temps utile aux utilisateurs de l'information comptable la situation financière des banques utilisant des produits dérivés (Barth, Landsman et Wahlen, 1995).

6.2.2.5 – La substitution de la juste valeur au coût historique

Les nouvelles pratiques financières n'ont pu se développer que parce que l'information comptable a permis une présentation des flux et des stocks qui donnaient à croire que l'entreprise pouvait savoir à chaque instant ou presque, quelle était la valeur actionnariale créée par rapport à sa valeur sur les marchés des capitaux. Pour cela, certains référentiels comptables, notamment ceux qui privilégient une conception partenariale de l'entreprise, ont donné aux dirigeants une certaine permissivité dans le choix de leurs enregistrements afin de pouvoir présenter une information sur la valeur créée conforme à leurs attentes. C'est, par exemple, ce que permettent les normes américaines US GAAP aux Etats-Unis pour lesquelles la tenue des comptes, qui ne s'inscrit pas sur des principes impératifs mais sur un canevas de prescriptions et d'interdits très détaillés, relève de la

pratique et de l'habileté de chacun, favorisant ainsi le développement de la comptabilité « créative » (« abusive accounting »)[182] autour de ce qui est interdit. Dans la mesure où la comptabilité cherche surtout à évaluer la valeur de l'entreprise ou son aptitude à créer un profit, il semble logique pour les Américains qu'elle puisse être utilisée pour légitimer des décisions de gestion (qui ne sont pas toujours de l'intérêt de toutes les parties prenantes !). Il s'agit d'une pratique culturelle dont le point de départ fut la crise de 1929.

La crise de 1929, en montrant les insuffisances des informations présentées par les sociétés, a sensibilisé le gouvernement et la profession comptable des Etats-Unis à l'intérêt et à l'urgence d'un perfectionnement de la pratique comptable. Dans le nouvel environnement issu de cette crise, l'entreprise éprouve un besoin accru d'informations normalisées nationales et internationales qui concernent en premier lieu la comptabilité et la finance. Au cours de la période encadrant la Seconde Guerre Mondiale, deux modèles comptables se sont développés :

- un modèle anglo-saxon s'appuyant sur un ensemble de normes élaborées par des professionnels, notamment en Grande Bretagne et aux États-Unis tels que les US GAAP (« United States Generally Accepted Accounting Principles » soit : « Principes comptables généralement acceptés ») américains : c'est d'abord aux Etats-Unis qu'une normalisation comptable a été mise en place par la profession comptable en 1939 sous l'égide du Committee on Accounting Procedures (CAP) de l'AICPA. Cette organisation a ensuite pris son indépendance vis-à-vis de la profession comptable en devenant en 1973 le Financial Accounting Standards Board (FASB) qui est l'organe principal parmi les trois constituant le dispositif de normalisation américain, les deux autres étant la Financial Accounting Foundation (FAF) et le Financial Accounting Standards Advisory Council (FASAC),
- un modèle continental s'appuyant sur des plans comptables édictés par les pouvoirs publics. La France a été promoteur dans ce domaine, par la création par le décret 46-619 du 4 avril 1946 de la Commission de normalisation des comptabilités et par l'approbation par l'arrêté du 18 septembre 1947 d'un Plan comptable général souvent appelé « PCG 47 ».

Le FASB prépare et définit les US GAAP en vigueur aux Etats-Unis, chacune de ces règles étant appelée Financial Accouting Standards (FAS) suivie d'un numéro

[182] La comptabilité créative désigne l'ensemble des techniques utilisées en comptabilité par une entreprise pour modifier légalement la présentation de ses comptes dans un sens plus favorable à ses attentes. On parle également de « comptabilité imaginative », ou de « comptabilité d'intention ». Cette dernière expression, plus péjorative peut-être, suggère toutefois que la présentation des comptes n'est pas une opération dénuée d'arrière-pensées de la part de l'entreprise.

d’identification. Comme généralement en matière de normes aux Etats Unis et en particulier de normes juridiques, il s’agit de solutions pragmatiques à des problèmes posés factuellement. Un cadre conceptuel (« *conceptual framework* ») formé de six textes publiés entre 1978 et 1985, a cependant servi de base de départ. Il s’agit de définir « un système cohérent d’objectifs et de principes fondamentaux liées entre eux, susceptibles de conduire à des normes solides et d’indiquer la nature, le rôle et les limites de la comptabilité et des états financiers ». La fonction de la comptabilité comme comptabilité financière est donc clairement affirmée et aux Etats-Unis.

Les différents scandales des années 1980 ont amené à une remise en cause, tant des modalités de contrôle de gestion des dirigeants que des modalités de contrôle par les auditeurs. Le développement de comités divers, dont ceux d’audit, a alors été présenté comme une solution aux problèmes. Vingt ans plus tard, l’affaire Enron, entre autres, a démontré que ces mécanismes purement formels ne fonctionnaient pas encore de façon satisfaisante.

Au regard de cette évolution, nous pouvons constater que si la comptabilité cherche surtout à évaluer la valeur de l'entreprise ou son aptitude à créer un profit, elle peut alors être utilisée pour légitimer des décisions de gestion qui ne sont pas toujours de l'intérêt de toutes les parties prenantes, d'où les scandales financiers et comptables d'Enron, de WorldCom, de Parmalat, etc. Ces pratiques relèvent essentiellement d’une comptabilité créative qui permet aussi parfois aux conseils en finance d’embellir les états financiers des groupes par des montages « déconsolidant » visant à sortir des bilans des actifs ou des passifs tout en continuant à les contrôler par des méthodes de titrisations, « special purpose vehicule » ou encore de ventes « lease-back », par exemple.

Or, les normes comptables devraient permettre de limiter l'ampleur de ces pratiques pour que les états financiers présentés aux investisseurs continuent à représenter une certaine réalité économique du groupe. D’où l’idée d’utiliser les prix sur les marchés lorsque ceux-ci sont efficients ou des modèle d’actualisation dans le cas contraire pour évaluer l’entreprise et ses composantes en juste valeur au détriment du coût historique. L’argument supplémentaire étant que les dirigeants ne pouvaient pas manipuler les prix de marché, ce qui limitait le risque d’une comptabilité créative.

La comptabilité créative est pourtant souvent considérée comme un mal nécessaire. Par exemple, l'appréciation du risque pour évaluer la valeur de l'entreprise est nécessaire mais souvent subjective et, ceci, même avec l'utilisation de techniques traditionnelles qui jouent un rôle important dans la stabilisation du contexte de financement international. Les grandes entreprises européennes ont d'ailleurs longtemps souffert de devoir amortir

systématiquement leur Goodwill[183] car cela diminuait artificiellement leurs profits contrairement aux normes comptables aux États-Unis. Mais la comptabilité créative a aussi un coût. Le calcul du résultat fiscal peut impliquer une double comptabilisation si celle-ci ne correspond pas à la comptabilité imposée par le fisc. De plus, la bonne nouvelle provoquée par une comptabilité créative devra toujours être payée fiscalement un jour.

Il existe ainsi partout dans le monde développé des procédures de normalisation mais elles sont différentes selon les pays. Dans certains d'entre eux, et notamment dans les pays européens, la comptabilité fait l'objet d'une réglementation des pouvoirs publics. En France, les normes comptables sont fixées par le Code de commerce et par des règlements du Comité de la réglementation comptable, homologués par arrêtés ministériels. Dans d'autres pays, à l'opposé, et notamment dans les pays anglo-saxons, des normes comptables ponctuelles s'appliquant à chacun des principaux problèmes pris isolément sont élaborées par les professionnels de la comptabilité.

Cette diversité de normes fait que les états financiers de différents pays sont difficilement comparables.

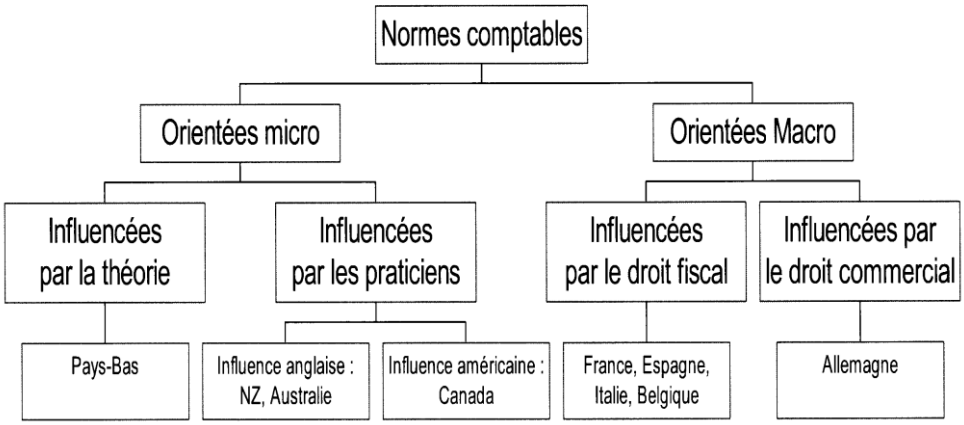
L'hétérogénéité des valeurs comptables et financières constatées relève de plusieurs causes qui ont toutes trait à la culture du pays où elles ont cours puisque c'est lui qui définit la manière dont la comptabilité est conçue et utilisée. Pourtant, toutes ces comptabilités sont certifiées comme « vraies » par les commissaires aux comptes dans chaque pays, à l'issue des audits comptables et financiers qu'ils mènent régulièrement :

- la comptabilité est un langage national qui est le reflet des pratiques sociales dans chaque pays. A ce titre, elle est parfois codifiée comme en France et en Allemagne, ou alors simplement constatée comme dans les pays anglo-saxons,
- la comptabilité est adaptée à la législation fiscale en Europe continentale alors qu'elle indépendante (déconnectée) de la fiscalité au Royaume-Uni et eux Etats-Unis,
- en France, la comptabilité est patrimoniale, ce qui fait qu'à l'actif du bilan, c'est la notion de propriété qui prévaut alors que dans les pays anglo-saxons c'est celle d'utilisation du bien,
- les états financiers ne sont pas élaborés pour les même catégories d'utilisateurs : en Europe continentale, il s'agit de tous les partenaires (que l'on appelle « stakeholders ») alors que dans les payas anglo-saxons, il s'agit exclusivement des actionnaires (que l'on appelle « shareholders »).

[183] Le Goodwill est l'écart d'acquisition sur la valeur des immobilisations incorporelles de l'entreprise.

Le schéma suivant montre bien les différentes influences qui aboutissaient à des normalisations comptables différentes d'un pays à l'autre.

Environnements différents, Normes comptables différentes
(Source : C. NOBES)



Colloque IAS – Septembre 2004

Or, les investisseurs ont besoin d'avoir une image aussi exacte que possible des entreprises pour qu'ils puissent comparer les informations comptables dans le temps et dans l'espace et ainsi choisir en connaissances de cause celles dans lesquelles ils investiront leur épargne. Pour cela, il faut concevoir les méthodes de tenue comptable en vue d'améliorer l'image fidèle et réaliste qui devrait être apportée par les états financiers et permettant, en même temps une meilleure compréhension des comptabilités, ce qui faciliterait leur contrôle mais aussi leur consolidation. Il en est de même pour une entreprise qui cherche à s'implanter à l'étranger ou qui veut diminuer le coût d'établissement de ses états financiers ou encore qui envisage d'avoir recours aux capitaux étrangers. En outre, une société cotée sur plusieurs marchés financiers doit établir ses comptes selon des normes différentes, ce qui est coûteux et peut engendrer des confusions.

Pour parvenir à cela et limiter ainsi l'impact de la diversité des pratiques comptables, s'est imposée progressivement l'idée d'une harmonisation comptable internationale. On constate d'ailleurs que l'élan en faveur de l'étude et de la diffusion de normes internationales pour l'établissement des comptes a toujours été suscité par les crises financières successives. Ainsi, les premiers efforts menés dans ce sens ont été réalisés dès les années trente, en particulier aux États Unis. En Grande-Bretagne en 1935, à l'initiative de plusieurs membres de la London School of Economics et de quelques praticiens, fut créé l'ARA, Accounting Research Association et en 1942, l'ICAEW (Institute of Chartered Accountants in England and Wales) créa un Taxation and Financial Relations Committee qui présenta un ensemble de projets de normes (guidances) qui furent soumis au Conseil de l'Institut. La

suppression du système de Bretton-Woods en 1971 et les conséquences qui s'en sont suivies allaient provoquer le même phénomène de recherche d'une véritable normalisation comptable internationale. Les normes comptables US GAAP des Etats-Unis ayant une importance internationale dominante en raison de l'influence économique et financière de ce pays, celui-ci n'avait pas intérêt à les modifier, c'est donc l'Union européenne qui s'est imposée à elle-même l'usage de règles comptables uniformes dans l'intérêt de délivrer une meilleure information financière. Elle a pris cette décision pour mettre un terme à une situation où les groupes cotés appliquaient de manière partielle des règles comptables empruntées à des référentiels nationaux différents, mettant fin ainsi à une démarche anarchique de choix et d'application des instruments qui portait préjudice à la crédibilité des marchés financiers.

C'est ainsi qu'a été fondé par les quatre grands cabinets comptables et d'audits installés dans les deux grandes places financières du monde, New-York et Londres, la charte de création d'un organisme international, l'IASC ou Comité des normes comptables internationales (International Accounting Standards Committee), de 1973 à 2001, dont l'objet était de mettre en forme des standards comptables de base qui seraient acceptés dans le monde entier et appelés IAS (International Accounting Standards). Elle a été signée à Londres le 29 juin 1973, par les représentants des principales organisations comptables d'Australie, du Canada, de France (l'Ordre des experts-comptables et des comptables agréés), d'Allemagne, du Japon, du Mexique, des Pays-Bas, de Grande-Bretagne, d'Irlande et des États-Unis.

Contrairement aux US GAAP, les normes IAS (principe du « true and fair view ») ne sont pas fondées essentiellement sur des principes, ce qui limite les possibilités, lorsqu'elles sont appliquées, de mettre en œuvre des « comptabilités créatives ». Les normes IAS, produites par l'IASC, auraient pu connaître une large diffusion dans le monde. Elles auraient pu être adoptées par bon nombre de pays en développement dont les référentiels comptables sont faibles, par des ex-pays de l'Est soucieux de se rapprocher des standards occidentaux et par l'Europe. Pour faciliter cela, l'IASC a pris un accord en juillet 1995 avec l'IOSCO (International Organisation of Securities Commission) ou OICV (Organisation Internationale des Commissions de Valeurs) pour qu'à l'avenir, entre 1995 et 2000, après la révision des normes IAS existantes, les entreprises dont les états financiers seront conformes aux normes comptables internationales n'auront plus à retraiter leurs comptes pour être cotés en bourse, même aux États-Unis.

Toutefois, les normes US GAAP sont connues et généralement admises dans le monde. A l'international, elles sont devenues nécessaires en raison de la mondialisation des marchés financiers. Les comparaisons internationales des comptes des entreprises dont les titres sont traités sur les marchés financiers mondiaux, exigent que ces comptes soient

établis selon des règles identiques. La SEC n'a donc, *a priori*, aucun intérêt à obliger les entreprises américaines à abandonner les normes US GAAP au profit des normes IAS, d'autant plus que sur les 13 000 sociétés cotées aux U.S.A. seulement environ un millier sont d'origine étrangère et publient déjà leurs états financiers selon les normes américaines. Ceci a constitué un handicap très important pour la diffusion mondiale des normes IAS. Bien que celles-ci ne soient pas véritablement d'essence européenne, il apparaît qu'à leur lecture, elles soient fortement inspirées par les règles comptables britanniques et américaines, compte tenu notamment des marchés financiers anglo-saxons, comme le prouve la construction d'un cadre conceptuel par l'IASC en 1989 et le développement du concept de « juste valeur » à partir de 1991.

En 1989, l'IASC a adopté un cadre conceptuel (*Framework for the preparation and presentation of financial statements*) limité aux états financiers. Il assigne pour objet aux comptes de fournir une information sur la situation financière, la performance et l'évolution de la situation financière de l'entreprise de façon à ce que les utilisateurs potentiels puissent prendre des décisions économiques. Sept catégories d'utilisateurs potentiels sont indiquées : les investisseurs, les salariés, les prêteurs, les fournisseurs et autres créanciers, les clients, les gouvernements et administrations et le public. Cependant aucune adaptation n'est prévue pour que la nature et la présentation des comptes annuels soient modulées pour les besoins spécifiques des utilisateurs. Les critères de constatation sont basés sur les probabilités d'avantages économiques futurs compris dans les éléments (actifs, passif, charges, produits) entrant ou sortant de l'entreprise ou s'il existe un système de mesure fiable. Le capital est défini à travers deux notions, celle de maintien du capital financier et celle de maintien du capital physique.

A partir de 1991 l'IASC a développé le concept de « juste valeur » (« fair value ») qui est au cœur des normes IASC 32 et IAS 39 sur les instruments financiers. Ces normes ont pour objet de traiter le problème des instruments financiers, sujet considérable qui a fait notamment l'objet aux Etats Unis de la norme FAS 133 sur les produits dérivés et les instruments de couverture (« *Accounting for derivative instruments and hedging activitIes* »). Il s'agit de couvrir tant les instruments classiques du bilan que les instruments qui sont à l'heure actuelle comptabilisés hors bilan tels que contrats à terme, swaps ou options. L'idée a été que la comptabilisation au coût historique n'était pas adaptée à tous les instruments financiers. Les produits dérivés n'ont pas au départ de coût. L'IASC a considéré que la notion de « juste valeur » (ou « fair value ») selon la méthode du « marked to market » (aligné sur le marché) était plus appropriée, à savoir « le prix auquel un actif pourra être échangé, ou un passif réglé, entre des parties compétentes n'ayant aucun lien de dépendance et agissant en toute liberté ». Le cours du marché fait foi : il est, par lui-même, la « fair value ». Au cas où il n'y a pas de marché digne de ce nom, on détermine la juste

valeur en raisonnant comme si il y en avait un. Ainsi, il apparaît que les normes comptables US GAAP manifestent la rupture entre l'économie de stock cherchant à reconstituer périodiquement le stock historique de capital et l'économie de flux cherchant à manipuler des flux de trésorerie pour accroître la plus-value des actionnaires (shareholder value). L'histoire récente nous montre que les entreprises disposant de liquidités vont consacrer ces dernières au rachat de leurs propres actions, les détournant ainsi de l'investissement et de la recherche de nouveaux débouchés tout en détruisant une partie de son capital[184].

La « juste valeur » qui peut être la valeur de marché « market to market » et qui est aussi incorporée dans le FAS 133, constitue le principal véhicule des modifications comptables amorcées par l'IASB. Malgré la volonté de l'IASC de faire tendre les normes IAS vers les US GAAP, le handicap par rapport à celles-ci était d'autant plus important que, dans la deuxième moitié des années 1990, quand Wall-Street était très euphorique, les grands groupes européens n'avaient qu'une seule idée en tête : être côtés à New York. Pour cela, ils ont trouvé que l'IASC serait bien pratique. Le mot d'ordre était qu'il fallait que l'IASC adopte au plus vite les normes américaines. Enron était alors l'entreprise favorite de référence. Par obligation, ces groupes, comme ce fut le cas pour Vivendi par exemple, tenaient une double comptabilité, une selon les normes « européennes » et une autre selon celles de l'US GAAP. Ils souhaitaient vivement que toutes ces normes soient unifiées. C'est en partie pour cela qu'en 2001, l'IASC, dont l'influence s'était accrue dans les dernières années, s'est réformé et une nouvelle organisation s'est mise en place. Elle est composée notamment d'une fondation IASC inscrite sur les registres de l'Etat du Delaware et d'un nouveau conseil dénommé IASB (International Accounting Standards Board) qui a changé l'appellation des IAS afin qu'elles deviennent des « normes de publication de l'information financière » appelées International Financial Reporting Standards (IFRS) et dont l'application est conseillée aux entreprises du monde entier. Avec les IFRS, l'information n'est plus véritablement comptable, terme qui n'apparaît pas dans la dénomination IFRS. Son objet est principalement financier comme l'indique l'introduction du « F » dans l'acronyme IFRS, à destination des marchés financiers et, donc, des investisseurs. L'IASB, dont la Commission européenne valide en général les propositions de réforme, siège à Londres. C'est un organisme, théoriquement indépendant, auquel la Commission européenne a sous-traité la tâche de concevoir une nouvelle comptabilité comparable à l'américaine pour les sociétés cotées de l'Europe élargie.

Son rôle est double :

[184] Il n'est pas sûr d'ailleurs que tous les actionnaires soient conscients de ces conséquences !

- d'une part, formuler et publier dans l'intérêt général les normes comptables à observer pour la présentation des états financiers puis de promouvoir leur acceptation et leur application dans le monde,
- d'autre part, travailler de façon générale à l'amélioration et à l'harmonisation des réglementations, normes comptables et procédures relatives à la présentation des états financiers.

Dès le départ, son ambition a été d'évaluer à leur « fair value » le plus grand nombre possible de postes de l'actif et du passif des bilans selon la méthode du « marked to market ». Pour justifier ce choix, la notion de « coût du capital » qui fut utilisée vient jeter un doute sur le respect des caractéristiques du modèle comptable en coûts historiques. Cela, d'autant plus, qu'en raison de nombreuses distorsions comptables, le total de l'actif tel qu'il figure au bilan ne correspond ni à la valeur de réalisation des actifs, ni à leur valeur de remplacement, ce qui oblige à le corriger très finement. En effet, la logique même de la théorie positive de l'agence conduit à préconiser une information comptable basée sur des données non susceptibles d'être affectées par les décisions comptables des dirigeants. Cela impose que les évaluations des éléments d'actifs reposent le plus possible sur des évaluations de marché et non sur un coût historique amorti et que, dans le même temps, la performance de l'entreprise soit appréciée non pas au travers d'agrégats comptables sur lesquels le management peut avoir prise mais au contraire sur des indicateurs de liquidité, lesquels offrent une meilleure garantie aux apporteurs de capitaux. C'est ce que propose l'EVA® qui évalue les firmes à partir d'une logique de liquidité s'inscrivant dans une cohérence d'ensemble avec certaines prescriptions des normes IFRS fondées sur la valorisation des actifs à la valeur de marché. Une telle cohérence doit être reliée à une analyse en termes de basculement conventionnel conduisant à mettre en relief l'influence des attentes des apporteurs de ressources externes sur la constitution et l'évolution de l'information comptable.

Les nouvelles normes comptables telles que les IAS 32 et 39 témoignent de cette rupture dans les pratiques comptables qui consistent à abandonner le coût historique comme base des évaluations au profit de la « juste valeur ».

6.2.3 – La juste valeur et la modification de la conception de l'entreprise

Avec la vision actionnariale de la gouvernance, on cherche à obtenir des bilans en valeurs actuelles comme dans la phase statique de la comptabilité au 19ème siècle mais, contrairement à elle, la perspective de liquidation de l'entreprise n'est pas retenue : les entreprises se transforment et se recomposent, leur gouvernance aussi. Elles sont conçues comme des paniers d'activités relativement autonomes pouvant faire l'objet d'échanges sur

le marché financier, au mépris de la prise en compte des autres parties prenantes à l'activité (Chiapello, 2008). Le changement de dénomination des normes, qui de « comptables » (IAS) deviennent « financières » (IFRS), constitue une révolution qui modifie l'orientation de la pratique de la comptabilité depuis ses origines car elle n'est plus au service du développement économique fondé sur l'activité industrielle et commerciale mais au service des marchés financiers. Pourtant, ce modèle contractualiste actionnarial qui légitime le pouvoir ultime des actionnaires dans l'entreprise, est en totale contradiction avec les discours et les pratiques managériales qui mettent l'accent, dans le cadre d'une conception institutionnaliste et partenariale des entreprises, sur les responsabilités sociétales (Capron, 2006).

Ainsi, la gouvernance traditionnelle destinée à servir la création de valeur actionnariale présente des limites. En se fondant sur la théorie de l'agence et en privilégiant la relation entre les dirigeants et les actionnaires, la maximisation de la valeur actionnariale à court terme se fait souvent sur un plan pratique au détriment du potentiel humain. Cette vision réductrice de la performance conçue uniquement dans sa dimension financière a conduit au modèle de création de valeur partenariale qui se fonde sur la théorie des parties prenantes. Au plan théorique, cette approche par les parties prenantes s'inscrit, comme celle par les propriétaires, dans la théorie de l'agence. Cette conception de la valeur élargie aux différents stakeholders veut mettre en évidence le fait que la création de valeur ne résulte pas seulement de l'apport de capitaux par les actionnaires mais des efforts conjugués de tous les partenaires.

Chapitre 7 – Conceptualisation du coût historique par l'introduction du principe de continuité de l'exploitation et émergence de l'entreprise comme organisation

La définition de l'entreprise considérée du point de vue de l'actionnaire comme un ensemble d'investissements de capacités de production qui dégagent ou non une rentabilité supérieure au coût d'opportunité du capital ne fait pas l'unanimité. Pourtant, en écoutant le langage ambiant, il apparaît que la croissance en termes de chiffre d'affaires, de bénéfice et de retour sur action constitue le principal repère auquel se réfèrent de nombreuses directions générales pour séduire leur actionnariat. La théorie positive de l'agence, à partir des notions de conflits d'intérêts et d'asymétrie informationnelle, fournit une justification théorique opportune à cette conception de la gouvernance qui s'appuie sur la théorie comptable du propriétaire. Depuis les années 1970, les pratiques réelles de gouvernance dans les entreprises déployaient cette approche au travers de la mise en œuvre de techniques financières de plus en plus sophistiquées et dont les agences de notation sanctionnaient le respect.

Cependant, devant son incapacité à éviter les scandales de ces dix dernières années mais aussi à répondre aux défis posés en termes de responsabilité sociale de l'entreprise (RSE) par l'émergence de nouveaux acteurs, individuels ou organisationnels, rassemblés sous l'appellation « parties prenantes », la vision de la gouvernance actionnariale est remise en cause. Dans la pratique des entreprises, les discours sur la gouvernance se multiplient en faisant l'objet d'adaptations régulières et constantes. Pour rendre compte de cette situation, le cadre d'analyse traditionnel de la gouvernance actionnariale a connu un premier élargissement à la suite des travaux de Milgrom et Roberts (1992) qui contestent l'identité supposée entre création de valeur et valeur pour les actionnaires car les décisions de la firme entraînent des conséquences pour l'ensemble des parties prenantes.

Cette conception d'une gouvernance partenariale[185] qui consiste à aligner la capacité à saisir les opportunités de croissance en mobilisant toutes les ressources dont dispose l'entreprise et l'appropriation des gains qui en sont issus n'est cependant pas nouvelle. Elle exprime le combat mené depuis la fin du 19ème siècle pour faire reconnaître et accepter l'entreprise comme une organisation hiérarchisée exploitant collectivement des moyens sous

[185] « Un partenariat se définit, de manière générique, comme une association en vue de mener une action commune » (Gérard Charreaux et Philippe Desbrières, 1998). Ce concept, plutôt que le terme « holiste », se trouve au cœur de différentes analyses cherchant à qualifier l'essence de la firme.

l'autorité d'une direction en vue de créer des richesses pour ses partenaires internes et externes.

Si le terme « entreprise » est lui-même très ancien, ce n'est qu'au tournant de 1900 qu'il s'est imposé et répandu avec le sens que nous lui connaissons aujourd'hui. Un marqueur intéressant de cette évolution est le coefficient multiplicateur par 7 du nombre de fois où ce mot apparaît dans les titres d'ouvrages et d'articles entre 1880 et 1920 (Blanche Segrestin et Armand Hatchuel, 2009).

L'entreprise moderne telle que nous la connaissons a évolué comme le mot qui la désigne en se formant entre 1860 et 1900 pour se développer pleinement et rapidement ensuite. Auparavant, le mot « entreprise » pouvait désigner :

- des actions militaires comme la conquête de l'Asie mineure par les Grecs dans l'Antiquité,
- des opérations réalisées au Moyen-Age par des sociétés en commandite dans lesquelles des négociants navigateurs devaient faire fructifier les capitaux que leurs propriétaires plaçaient dans des expéditions maritimes,
- des projets culturels mis à exécution comme la création de l'**«** Encyclopédie » par Diderot et d'Alembert en 1747 ou encore des actions politiques telle que la constitution du Tribunal révolutionnaire en 1793 dont Le but était de lutter contre « toute entreprise contre-révolutionnaire… »,
- des relations avec une personne au sens commun d'« entreprendre quelqu'un » mais aussi une atteinte sur les droits d'un individu,
- etc.

C'est à la fin du 19ème siècle que les expressions « chef d'entreprise » et « capitaine d'industrie » supplantèrent celle de « patron » qui désigne en général un protecteur ou un défenseur au sens religieux sans toutefois la faire disparaître complètement.

C'est pour régler le problème de la question ouvrière qui se développe à partir de 1870 et qui sera nourri par la notion de « contrat de travail »[186] que l'entreprise est inventée comme une organisation de parties prenantes dans laquelle l'accent doit être mis en particulier sur la relation entre la modification des relations de travail et le développement de la hiérarchie.

Mais cette dynamique de changement a eu des conséquences très importantes sur le modèle comptable du propriétaire en vigueur à l'époque, en raison de l'introduction de nouvelles parties prenantes qui vont amener un déplacement de l'objet de la comptabilité.

[186] Lequel ne sera accepté en France qu'au début des années 1930 tout en continuant de faire débat encore actuellement.

Celle-ci ne doit plus répondre à un objectif de recouvrement de l'ensemble des dettes mais doit permettre de mesurer la capacité de l'entreprise à s'inscrire dans un processus de croissance sur une longue période. Cette évolution a fait tendre le modèle comptable du propriétaire vers celui de l'entité qui est directement issu de la théorie « unicontiste » de Courcelle-Seneuil (1872) et de Folsom (1873), lesquels envisagent les comptes sous l'angle de la séparation de l'entreprise et de ses propriétaires qui deviennent ainsi de simples créanciers au même titre que les autres prêteurs, ce qui remet en cause la notion même d'entreprise et le fonctionnement de l'économie de marché.

Ainsi, la gouvernance partenariale se nourrit, pour prouver sa légitimité, des modifications de la comptabilité conçue pour pouvoir construire la gouvernance propriétariale. Ces changements comptables qui portent sur les « parties prenantes » posent alors le problème de l'identification de « l'entreprise » par rapport à celle de la « société commerciale ». Pour Paul-Louis Brodier (1994), la confusion des deux termes soulève « des enjeux autrement plus cruciaux pour notre économie que ne le ferait une simple coquetterie sémantique. Car à confondre ces deux notions, on en vient à brouiller les règles du jeu économique, social et même politique. ».

7.1 - Invention de l'entreprise[187]

Du début de la première Révolution industrielle jusqu'au milieu du 19ème siècle, la notion d'entreprise est perçue dans son sens traditionnel d'actions, d'opérations, d'aventures ou encore de projets pouvant être considérés comme de véritables aventures réalisées au Moyen-Age par des sociétés en commandite dans lesquelles des négociants navigateurs s'engageaient à faire fructifier les capitaux que des financiers plaçaient dans des expéditions maritimes. C'est la société commerciale qui est conçue comme réalisant une ou plusieurs entreprises. L'idée qu'il puisse exister une organisation appelée « entreprise » agissant à la place de la société commerciale n'était pas encore apparue.

Ce sens du mot « entreprise » allait changer avec la Révolution industrielle pour aboutir à celui que l'on utilise actuellement en la présentant comme une organisation formée de partenaires conçus comme des « parties prenantes ». Il est supposé y règner une hiérarchie contraignante dont l'action de direction, de surveillance et de discipline du travail au service des propriétaires du capital est resserrée sur l'ouvrier pour pouvoir rendre efficace

[187] Ce paragraphe 7-1 est inspiré de Philippe Lefebvre (2009).

la division technique du travail chère à Adam Smith (1776, édition de 1976)[188]. De plus, l'ouvrier, de par sa situation économique depuis la deuxième moitié du 19ème siècle, ne peut pas se retrouver autrement que subordonné à ses employeurs. A cette hiérarchie d'usine et à cette dépendance économique, il est habituel d'ajouter les effets disciplinaires de la mécanisation, l'infantilisation/féminisation du travail correspondant au développement du paternalisme et les codes de fabrique qui ne sont pas autre chose que les règlements d'ateliers instaurés par la loi du 12 avril 1803, pour avoir tous les éléments de la démonstration très souvent répétée de ce qu'était une entreprise.

Ce récit constitue l'histoire couramment admise et peu contestée tenant lieu de savoir officiel sur l'entreprise. Il est constamment nourri par les nombreux travaux des historiens du travail et appuyé sur les idées de Marx (1867, édition de 1969) se demandant si les usines ne devraient pas être appelées des « bagnes modérés » mais aussi celles de Foucault (1975) évoquant la « discipline d'atelier » et de Chandler (1977, édition de 1988) qualifiant les chefs d'atelier de « despotes ».

Pourtant, comme l'ont montré Alain Cottereau (2002) et Philippe Lefebvre (2003), la réalité du travail dans l'industrie, quelle que soit sa taille, est toute autre.

Jusqu'au début des années 1860, la relation de travail répond aux critères de louage d'ouvrage[189] et non à celui de louage de services[190] qui repose sur la subordination à l'employeur.

Ce n'est qu'à partir de la proposition d'introduire la notion de « contrat de travail » par Ernest Glasson[191] (1886) dans le droit civiliste que le louage de service va pouvoir se généraliser et se substituer à celui de louage d'ouvrage.

Pour comprendre comment s'est formée cette idée de l'entreprise, nous allons montrer, en partant du Code civil de 1804 pourquoi Glasson a été amené à faire cette proposition.

---

[188] L'analyse pionnière d'Adam Smith sur la division du travail dans une fabrique d'épingles a favorisé un consensus sans appel sur l'idée qu'il existe une hiérarchie d'usine, ce qui peut sembler normal dans des établissements d'assez grande taille.

[189] Le louage d'ouvrage repose sur l'autonomie de l'ouvrier dans son travail. Il est contrôlé uniquement sur le résultat qu'il s'engage à fournir après marchandage de ses conditions d'application et non par la surveillance de sa conduite pendant la réalisation de son travail.

[190] Le louage de service repose sur la subordination du travailleur à celui qui l'emploie, lui ôtant toute autonomie dans la réalisation du travail.

[191] Ernest Désiré Glasson (1839 – 1907) est élu membre de l'Académie des sciences morales et politiques en 1882.

7.1.1 - L'analyse traditionnelle des relations de travail

Quand l'ordre constitutionnel libéral s'installa en profondeur en France avec l'adoption du Code Civil le 21 mars 1804, les prérogatives liées à la prise de décision allaient se trouver décentralisées au niveau le plus bas possible qui est celui des individus. Dans l'interprétation traditionnelle de leur Code, à nouveau formulée par Alain Supiot en 1998, il est admis que les civilistes n'auraient pas légiféré sur la relation de travail[192] parce qu'ils visaient essentiellement le droit de propriété sur les biens[193] qui, à l'époque, ne concernait que ceux qui en possédaient, c'est-à-dire les propriétaires et non les travailleurs. Cette relation de travail relevait du contrat, c'est-à-dire de la liberté contractuelle conférant à chacune des parties le droit de définir elles-mêmes les termes de leur échange et prohibant toute intervention extérieure, qu'il s'agisse de l'Etat ou d'une organisation collective, dans l'esprit même de la loi Le Chapelier du 14 juin 1791 sur « l'anéantissement des corporations ». Ainsi, dans cette interprétation, les civilistes auraient considéré le travail comme une chose peu noble dans la pure tradition de servilité du droit romain antique fondé sur la subordination d'une partie à une autre, ce qui excluait l'autre aspect du travail conçu comme un louage d'ouvrage, c'est-à-dire comme une œuvre exprimant une création humaine. C'est la raison pour laquelle le récit officiel se réfère aux articles 1780 et 1781 quand il évoque la relation de travail dans le Code civil de 1804. Il est vrai que la Révolution industrielle semblait laisser peu de place au louage d'ouvrage alors que le travail était fortement divisé et soumis au rythme des machines sous le regard inquisiteur des surveillants et des contremaîtres. De là à supposer que le champ d'application de la liberté contractuelle laisserait la possibilité à l'une des parties de réglementer les actions de l'autre[194] et même de les sanctionner si besoin était, il n'y avait qu'un pas qui fut vite franchi et qui servit plus tard pour appuyer encore plus l'idée que l'entreprise était un lieu d'aliénation.

---

[192] A l'exception des articles 1780 et 1781 qui l'assimilent à un « louage de services des domestiques et ouvriers », c'est-à-dire à un état de subordination. L'article 1780 précise que l'« on ne peut engager ses services qu'à temps ou pour une entreprise déterminée », ce qui rend impossible le contrat à durée indéterminée. Avec l'article 1781, « Le maître est cru sur son affirmation », ce qui impose qu'en cas de litige, par exemple sur le salaire, la parole du maître l'emporte sur celle de l'ouvrier devant les tribunaux. Cet article 1781 ne sera abrogé que par la loi du 2 août 1868.

[193] Après la suppression des corps intermédiaires par l'article 1er du décret d'Allarde, le 2 mars 1791 qui élimine tous les niveaux de droits multiples et concurrents accumulés au cours de l'Ancien Régime sur les choses, le Code civil de 1804 allait énoncer dans son article 544 une nouvelle définition du droit de propriété : « La propriété est le droit de jouir et disposer des choses de la manière la plus absolue, pourvu qu'on n'en fasse pas un usage prohibé par les lois ou par les règlements ».

[194] Notamment par les règlements d'atelier qui deviendront plus tard les règlements intérieurs des entreprises. Ils étaient censés être des conventions consenties du fait même d'être embauché.

Pour les tenants de ce récit, le refus du Code civil de considérer que la liberté formelle donnée aux contractants pouvait être à l'origine d'iniquités réelles du fait de l'inégalité de leur situation économique semblait normal puisque le législateur était déjà intervenu deux fois par la loi du 12 avril 1803 et celle du 1er décembre de la même année. La première avait pour objet de réglementer les obligations des patrons et des ouvriers dans les manufactures, les fabriques et les ateliers tout en renouvelant l'interdiction des coalitions ouvrières alors que la deuxième instituait la création du livret ouvrier, sorte de passeport permettant à la police et aux employeurs de connaître la situation exacte de chaque ouvrier. Tout ouvrier voyageant sans son livret était réputé vagabond et condamné comme tel.

C'est sur ces bases du contrat de louage de services, des règlements patronaux d'atelier, de l'interdiction d'organisations collectives des ouvriers et du livret ouvrier que la conception de l'histoire des relations de travail s'est construite et a été affirmée et largement partagée par de nombreux auteurs.

7.1.2 - La question ouvrière, le contrat de travail et la hiérarchie d'usine

Il apparaît maintenant que cette interprétation du Code civil de 1804 doit une bonne part de son contenu à la volonté du législateur de la fin du 19ème siècle de mettre en place des outils devant permettre de limiter les conflits ayant opposé, entre 1870 et 1880, les agents des chemins de fer à leurs compagnies qui, conformément aux règlements intérieurs et, donc, en toute légalité, avaient saisi leurs cotisations de retraites. Or, contre les avis des conseils de prud'hommes, des tribunaux civils et des cours d'appel qui estimaient très discutable le contenu de ces règlements intérieurs, la Cour de cassation avait jugé légales ces confiscations dans la mesure où tout règlement intérieur était une convention consentie par le salarié du fait même qu'il était embauché. Elles étaient donc entièrement conformes au Code civil de 1804 dans ses articles fondés sur la liberté des parties dans la conclusion des contrats.

L'émotion collective soulevée par cette affaire remit fermement en cause le Code civil. Pour sauver celui-ci, Ernest Glasson (1886) proposa, dans une intervention restée célèbre à l'Académie des sciences morales et politiques, une interprétation juridique à ce nouveau problème que constituait la question ouvrière[195] en avançant l'idée que le Code civil avait oublié les ouvriers. Il fallait donc le réformer en légiférant sur la relation de travail par la promulgation d'un nouveau type de contrat qu'il appela « contrat de travail ». Présupposant comme allant de soi que les ouvriers de la grande industrie ne pouvaient être concernés que

[195] Il partit de la question des retraites des agents de chemins de fer pour faire de l'ouvrier de la grande industrie le personnage central de son allocution.

par le louage de services, grâce au contrat de travail, il les tira vers ce type de louage caractérisé par la subordination d'une partie à une autre, c'est-à-dire par la mise en place d'une hiérarchie d'usine. Cela permit d'affirmer que le travail des ouvriers avait sa place dans le code civil tout en respectant l'esprit des articles 1780 et 1781 et en réglant le problème des retraites des agents des compagnies de chemin de fer dans la mesure où l'entreprise se trouvait dans l'obligation de les payer comme contre-partie à la subordination.

C'est à partir de cette proposition de Glasson que commença à être acceptée et à se répandre l'idée que le Code civil de 1804 avait presque totalement oublié de légiférer sur le travail de l'ouvrier de la grande industrie[196] alors que, parallèlement, les penseurs de l'industrie soulignaient l'oubli des ouvriers par les patrons. La concomitance de ces deux oublis a été interprétée comme étant l'origine majeure de la « question ouvrière » et, dans chacun des cas, on a tenté de parer à la situation en inventant le contrat de travail du côté juridique pour réhabiliter le Code civil de 1804 et la hiérarchie moderne du côté patronal pour répondre en interne à la question ouvrière. Ainsi, pour répondre à la question ouvrière, le droit du travail se lança à partir de 1886 dans l'invention du contrat de travail alors que la gestion inventait et mettait en place ce cadre d'action que constitue la hiérarchie moderne.

7.1.3 - La réalité des relations de travail au 19ème siècle

Au regard des travaux menés par Cottereau (2002) sur les décisions prud'homales[197] au 19ème siècle et Lefebvre (2003) sur les monographies historiques d'entreprises, il apparaît clairement à la lecture de la jurisprudence entre 1790 et 1886 que la plupart des ouvriers de l'industrie, grande et petite, ne relevaient pas des deux articles 1780 et 1781 relatifs au louage de services mais bien de celui du louage d'ouvrage tel qu'il était défini par les treize articles n° 1787 à 1799 du Code civil de 1804 sur les « devis et marchés ».

C'est uniquement dans la négation de la manière dont le Code avait été interprété par la jurisprudence que la relation de travail avait pu être réduite aux articles 1780 et 1781 sur le louage de service à la charnière du 20ème siècle. Or, le Code défend clairement l'idée que le vrai louage est à l'opposé de la subordination et s'analyse à la lumière des relations de marché définies par les articles 1787 à 1799. En cela, il est entièrement fidèle au fait que les justices de paix, après l'instauration du décret d'Allarde de mars 1791, refusèrent de reconnaître toute validité aux plaintes patronales pour cause de désertion ou d'insubordination des ouvriers car la Révolution de 1789 s'inscrivait, selon Michael Sonenscher (1989), dans le droit fil de l'affranchissement de la soumission et de la

[196] A cet oubli des ouvriers par le droit correspond leur oubli par l'Etat.

[197] Les conseils de prud'hommes ont été créés par la loi du 18 mars 1806.

subordination réclamé depuis quelques années par les domestiques et journaliers mais aussi par les compagnons.

Alors que le Code civil cherchait à supprimer la subordination du louage de service des domestiques, journaliers et compagnons pour les doter du statut de loueur d'ouvrage, Glasson, en proposant le contrat de travail à la fin de 19ème siècle sur la base de la subordination de l'ouvrier à l'employeur, fit exactement le contraire.

Par ailleurs, Cottereau (2002) montra la parfaite convergence au début des années 1860 entre le « droit » incarné par le Code civil de 1804 et le « bon droit » dont la légitimité, appréhendée à travers les décisions prud'homales, est liée aux usages. Après quelques conflits initiaux entre les patrons donneurs de l'ouvrage et les ouvriers preneurs de celui-ci, le principe du contrôle du travail de l'ouvrier demeura le résultat obtenu et non la surveillance de sa conduite. De ce fait, la promulgation des règlements d'atelier tomba rapidement en désuétude et des accords de tarifs entre patrons et ouvriers dans de nombreux corps de métier se développèrent sans pour autant être reconnus comme contraires à la loi Le Chapelier[198]. Celle-ci n'apparaît donc pas ici comme incompatible avec l'existence de relations collectives organisées dès qu'elles sont ancrées sur des usages préexistants. Parallèlement, le livret ouvrier fut considéré comme facultatif par les patrons et les ouvriers qui ne le mirent pas en application ou le détournèrent de sa vocation initiale sans que les préfets n'arrivent à faire appliquer la loi de 1803 l'instituant[199].

Ainsi, sous la plume de Cottereau (2002) apparaît une autre réalité de la relation de travail jusqu'au début des années 1860 :

- l'importance du louage d'ouvrage tel qu'il est défini par le Code civil de 1804 respectueux du travail des ouvriers et qui n'ignore pas l'importance des usages,
- la loi Le Chapelier qui ne s'oppose pas aux accords collectifs,
- les livrets et règlements d'atelier qui ne sont pas mis en œuvre[200].

Cette autre histoire de la relation de travail est beaucoup plus logique économiquement et socialement au regard des réalités de l'époque que le récit l'associant à un louage de service.

---

[198] Des accords collectifs sur les tarifs sont validés et publiés par la Ville de Paris, rapidement suivie en cela par de nombreuses autres municipalités (Cottereau, 2002).

[199] C'est la raison pour laquelle fut voté le 22 juin 1854, après la Commune de 1848 et les agitations ouvrières qu'elle engendra, le « livret ouvrier généralisé » renforçant les mesures de restrictions de celui de 1803 avec pour objectif un contrôle beaucoup plus strict du travail et des déplacements des travailleurs, le maire ou le préfet étant maîtres de son application.

[200] Certaines de ces caractéristiques avaient déjà été mises en évidence par différents auteurs tels que Géraldine Bloy (2000), Patrick Fridenson (2003), etc.

En suivant les éléments empiriques disponibles, il apparaît que jusqu'à la fin des années 1860, à la faiblesse numérique relative de la supervision hiérarchique par rapport au nombre d'ouvriers répond la faiblesse de la subordination de ceux-ci dans la relation de travail et vice-versa.

La hiérarchie ne supervisait pas le travail ouvrier et se contentait de réunir les conditions techniques de réalisation de celui-ci en concevant et en entretenant le système technique de fabrication[201].

Les entreprises qui ont cherché à imposer la hiérarchie et la subordination ont finalement renoncé devant les grandes difficultés qu'elles soulevaient et qu'elles ne savaient pas résoudre, notamment parce que le faible niveau de division technique du travail ne les incitait pas à trouver des méthodes d'organisation des activités dans les ateliers, lesquelles étaient alors laissées à l'entière responsabilité des ouvriers (Lefebvre, 2003).

Cette situation peut se comprendre aisément dans la mesure où elle ne fait que prolonger l'indépendance ouvrière et/ou paysanne issue de l'Ancien Régime dans la réalisation du travail.

Cette autonomie des ouvriers renvoie à une organisation du travail fondée à la fois sur les métiers[202] ou sur les équipes[203] et sur les modes d'organisation de la rémunération qui correspondent aux deux grands types de rapports marchands que l'on rencontre dans l'entreprise de cette époque car ils sont considérés comme toujours préférables à la hiérarchie :

- le salaire aux pièces[204],

[201] Il s'agit d'actions s'effectuant autour du travail, celles d'interventions directes sur le travail que l'on rencontre actuellement sont alors inexistantes. Nous pouvons ramener celles-ci au nombre de quatre : « allocation », « contrôle », « orientation » concernant la qualité de l'exécution ou les manières d'opérer et « intensification » du travail concernant la quantité de celui-ci.

[202] Une très forte proportion des travaux individuels relève de l'apprentissage d'un métier qui permet à l'ouvrier de faire face seul à la plupart des situations rencontrées dans le travail sans avoir besoin de recourir à l'intervention d'un contremaître. Selon le vocabulaire de Henry Mintzberg (1982), il s'agit d'une « standardisation des qualifications » qui l'emporte sur la « supervision directe ».

[203] Une équipe se forme lorsque l'activité concernée requiert l'interaction continue d'un petit nombre d'ouvriers. Elles sont autonomes dans un sens différent de celui utilisé actuellement car elles ne sont pas constituées de manière délibérée pour améliorer certains critères économiques de performance mais en raison uniquement des caractéristiques de l'activité.

[204] Le caractère routinier des travaux réalisés détermine leur prix qui est un salaire aux pièces directement proportionnel à la quantité réalisée. Le salaire aux pièces se distingue du salaire au rendement qui n'est pas directement proportionnel aux nombre d'unités produites en se calculant de manière différentielle comme chez Taylor, avec ou sans seuil, et qui n'apparaît dans les entreprises qu'après 1870.

- le marchandage *ad hoc*[205] qui recouvre le tâcheronnat et le marchandage direct.

L'absence d'organisation et de contrôle direct du travail des ouvriers de fabrication par les patrons était cohérente avec les critères de profitabilité utilisés. Organiser le travail n'était pas économiquement pertinent car le profit dépendait de variables plus importantes telles que le volume des capitaux investis, la qualité de l'outillage et des procédés techniques de fabrication, la minimisation des coûts de transport, l'art d'acheter et de vendre associé à l'intuition des fluctuations des marchés, la maîtrise des dépenses d'énergie. Les questions de main-d'œuvre n'étaient jamais autonomisées par rapport à ces variables. Tout au plus étaient-elles mentionnées dans l'étude de celles-ci. Le droit en vigueur issu du Code civil de 1804 qui régissait ces relations de travail, était parfaitement en symbiose avec cette réalité du travail.

C'est une série de questions[206] d'une ampleur exceptionnelle et incontournables car elles émanaient de ce foyer commun qu'est le « travail » en portant sur les accidents de travail, la durée journalière du travail, les retraites, l'hygiène et la sécurité, qui va remettre en question le Code civil pour aboutir à demander en 1886 que la doctrine juridique accomplisse un pas immense en reconnaissant la notion de contrat de travail.

Force est de constater ici que cette demande était quelque peu en retard par rapport à la réalité du travail industriel qui, dès la fin des années 1860, avait commencé à subir des transformations si conséquentes que les idées de subordination et de louage de service avaient émergé dans la société avec une telle force que, quinze ans plus tard, elles étaient partagées par un nombre important de parlementaires et de juristes dont Glasson.

La forte autonomie ouvrière qui allait de pair avec le louage d'ouvrage s'était suffisamment estompée en même temps que la hiérarchie d'usine s'était profondément affirmée pour que Glasson avance comme une évidence que le travail relevait de la subordination caractéristique du louage de service. Il voulait dire avec force que les réalités du travail et les problèmes que celui-ci soulevait étaient dans un tel état de décalage avec le droit en vigueur qu'il convenait de forger de nouveaux instruments juridiques autour du concept de contrat de travail, lequel n'était d'ailleurs qu'une formulation particulière ouverte à

[205] Il porte sur des fabrications peu courantes ou de réalisation incertaine qui nécessitent de faire preuve d'astuce et de savoir-faire. Selon les cas, il y a mise en concurrence ou non d'ouvriers. La première forme est le tâcheronnat dans lequel un ouvrier-tâcheron négocie le montant du service à rendre puis embauche et rémunère directement des ouvriers. Sous la deuxième forme, le tâcheron n'intervient pas, les ouvriers qui réalisent le travail négociant directement et pour eux-mêmes, soit individuellement, soit collectivement.

[206] La plus saillante de ces questions est la contestation ouvrière sur les retraites dans les compagnies de chemin de fer bien qu'elle ne constitue qu'un phénomène isolé dans l'ensemble des questions.

de multiples contenus possibles. Elle apparaît d'ailleurs beaucoup plus comme l'énoncé d'un problème à résoudre que comme une solution à la réalité des relations de travail dans les entreprises. Elle témoigne de l'urgence qu'il y avait à inventer des réponses aux questions nouvelles posées par le travail.

7.1.4 - Les facteurs explicatifs de la disparation de l'autonomie ouvrière

Trois grandes catégories de facteurs, dont les actions furent simultanées et conjuguées, expliquent cette disparition de l'autonomie ouvrière liée au bouleversement du rôle de la hiérarchie et à la modification profonde des formes traditionnelles d'organisation de la production sur les métiers, les équipes, le salaire aux pièces, le tâcheronnat et le marchandage individuel ou collectif. Il s'agit du progrès technique, de la Grande dépression de 1873 et de l'exode rural.

7.1.4.1 - Le progrès technique

L'ensemble de l'évolution technique dans la deuxième moitié du 19ème siècle conduit à la deuxième Révolution industrielle et à l'émergence de la notion de progrès comme une sorte d'enchantement hédoniste du futur. Mais ce progrès correspond à des produits dont les processus de production multiplient les étapes de fabrication qui sont de plus en plus complexes, ce qui aboutit à une déqualification relative des ouvriers en même temps qu'à un déclin des métiers et des équipes. La conséquence en est un renforcement du rôle de la hiérarchie dans la réalisation du travail ouvrier, depuis sa préparation *ex ante* jusqu'à son contrôle *ex post* en passant par l'intensification de sa surveillance.

7.1.4.2 - La Grande dépression de 1873

Ensuite, La Grande Dépression[207], qui va de 1873 à 1896, est une crise économique mondiale majeure de grande ampleur qui altéra profondément les conditions des marchés des produits et de profitabilité des entreprises par une interaction plus rapide entre l'offre et la demande, provoquant le déclin de la pratique des rapports marchands dans celles-ci. Ces nouvelles conditions sur le marché des produits associées à la difficulté croissante de mise en œuvre des processus de leur production, attirèrent l'attention des dirigeants sur

[207] L'expression « Grande Dépression » qui, après la crise de 1929, se transforma en « Longue Dépression » est impropre dans la mesure où il s'est agi plutôt d'un ralentissement économique ou d'une stagnation économique, et non d'une véritable dépression puisque le PNB a continué à croître sur la période dans tous les pays, l'économie mondiale doublant largement de 1870 à 1913.

l'importance nouvelle de la gestion des flux entre ateliers, ce qui renforça encore plus le rôle de la hiérarchie dans la coordination du travail.

7.1.4.3 - L'exode rural

Il se produisit un retournement spectaculaire du marché des services rendus par le travail lié à la Grande Dépression de 1873 et aux crises agricoles et viticoles qui laminèrent les productions dans ces deux domaines en générant de nombreuses faillites et en provoquant l'exode d'un nombre important de personnes habitant les campagnes vers les villes pour y trouver du travail. Cela conduisit à confier à la hiérarchie l'essentiel de la gestion de la main-d'œuvre, c'est-à-dire de l'embauche, du renvoi, de la fixation des salaires et de l'évolution qui étaient assumés jusque là par les chefs d'équipe ou les tâcherons.

7.1.5 - Transformation du rôle de la hiérarchie

De toutes parts, sous l'influence de ces trois facteurs que nous venons de présenter, le rôle de la hiérarchie se transforma et s'étoffa pour se rapprocher de la représentation actuelle de l'autorité en charge de commander et de surveiller, à tel point qu'elle aboutit dans l'industrie à une augmentation dans de fortes proportions des effectifs des contremaîtres relativement à ceux des ouvriers. Face à cette situation, le présupposé de Glasson selon lequel le travail relevait à son époque du louage de service et de la subordination n'était pas dénué totalement de fondement. Avec l'idée du contrat de travail, le droit ne faisait que prendre acte des transformations de la manière d'exercer le travail.

Pourtant, cette notion de contrat de travail fut loin de faire l'unanimité. Pour certains, en raison de la dissymétrie de la relation de travail entre le patron et l'ouvrier, le premier devait assumer la responsabilité des risques qu'il faisait encourir au second[208]. Cette option « interventionniste » était favorable à l'action de l'Etat pour arbitrer les rôles respectifs du patron et de l'ouvrier dans la relation de travail, ce qui amena Emile Delecroix (1885)[209] à mettre en garde contre l'abandon des principes civilistes d'égalité et de responsabilité partagée en matière de travail au profit d'une concession, si minime soit-elle, sur la liberté des conventions passées entre le patron et l'ouvrier.

---

[208] Ces oppositions très vives étaient déjà apparues dès le début des années 1870, la proposition du contrat de travail ne faisant que les cristalliser.

[209] Delecroix est l'inspirateur de Glasson qui lui empruntera l'expression « contrat de travail » qui figurait dans son article de 1885.

Pour illustrer les conséquences de l'abandon de ces principes, Emile Cheysson (1897)[210] fit remarquer que les conflits qui se développaient dans l'entreprise avaient presque toujours comme origine le contremaître qui provoquait des tensions sociales par son exercice sévère et souvent injuste de l'autorité[211]. Or, l'ouvrier ne voyait le patron qu'à travers le contremaître qui était supposé représenter l'autorité de clui-ci tout en étant son intermédiaire dans la transmission de ses messages. Ceux-ci, en raison de la distance entre le patron et l'ouvrier, n'arrivaient que déformés, attisant la haine de l'ouvrier pour le patron. Ainsi, le contremaître, qui n'était pas forcément mal intentionné mais qui manquait de maîtrise et de méthode d'organisation rationnelle du travail, semait la haine parmi les ouvriers alors que c'est le patron qui la récoltait. A l'origine de la question ouvrière, il y avait donc le contremaître en raison de l'abandon à la nouvelle hiérarchie de l'ouvrier par le patron.

L'importance du débat sur le niveau d'intervention de l'Etat provenait aussi du fait que la réponse qui lui serait apportée déterminerait si le droit du travail en élaboration devait être autonome ou relever en totalité du Code civil ou bien encore occuper une position intermédiaire par rapport à celui-ci. Il devait aussi indiquer si les questions soulevées par les grèves et les conventions collectives relevaient d'un contrat de travail individuel ou collectif. Enfin, se trouvait soulevé le délicat problème de savoir si le contrat de travail devait être caractérisé par la « subordination juridique » ou bien par la « dépendance économique ». L'enjeu était de savoir qui pourrait bénéficier des lois sociales. En raisonnant selon la nature des risques contre lesquels la loi entendait protéger, certains, comme les accidents du travail, étaient liés directement et immédiatement à l'activité exercée alors que d'autres, comme la maladie ou la vieillesse, en étaient plus éloignés.

Pour les premiers, comme le montrent les débats sur la loi concernant les accidents du travail votée le 9 avril 1898, le discours législatif s'appuyait sur la notion de dépendance économique liée à la dépendance technique de l'ouvrier vis-à-vis du patron dans l'exécution de son travail. La jurisprudence l'appliqua de façon beaucoup plus large en substituant la subordination juridique[212] à la dépendance économique. Ainsi, la loi de 1898, en reconnaissant l'employeur comme seul organisateur des risques d'accidents sur le travail, accréditait l'idée de commandement au sein de l'entreprise et même de gouvernement

[210] Emile Cheysson est un ancien directeur des usines du Creusot et un futur membre de l'Académie des sciences morales et politiques comme l'était Glasson.

[211] Ce comportement malheureux serait lié à son passé d'ouvrier qui, sorti du rang, se situe à la hauteur des parvenus.

[212] La subordination juridique implique la protection de l'ouvrier par le patron au moyen de l'autorité inhérente à sa fonction. Celle-ci semble être devenue une évidence pour tous dans sa façon de diriger le travail vers un but précis et dans la discipline qu'il fait respecter par la hiérarchie.

exclusif de l'entreprise par l'employeur. Par cette loi, c'était l'autorité et la discipline et non plus l'autonomie des ouvriers qui constituaient désormais la référence de l'activité.

Pour les seconds, comme le montrent les débats sur la loi concernant les retraites votée le 5 avril 1910 et celle sur les assurances sociales des travailleurs votée le 5 avril 1928 puis complétée par celle du 30 avril 1930, le raisonnement législatif s'appuiait plutôt sur la notion de dépendance économique.

Cependant, la Cour de cassation prit deux décisions importantes en 1931 et 1932 indiquant que « la dépendance économique (….) ne pouvait servir de critère pour déterminer les obligations que la loi mettait à la charge de l'employeur ». Ces décisions revenaient à imposer la stabilisation du contrat de travail, près d'un demi-siècle[213] après l'emploi de cette expression[214], uniquement sur la notion de subordination caractérisée par les quatre critères suivants (Olivier Tholozan, 2005) :

- « la régularité du travail » comme principale source de gain,
- « la prise et l'exécution du travail à date fixe »,
- « l'unicité du travail », c'est-à-dire sans tirer bénéfice du travail des autres,
- « les conditions de contrôle du travail une fois achevé ».

Pendant les cinquante ans que durèrent les débats contradictoires sur le contrat de travail, les patrons dans les entreprises allaient chercher à inventer des hiérarchies d'atelier qui soient mieux maîtrisées et plus rationnelles. A ce titre, au problème de l'efficacité d'action de la hiérarchie d'atelier dans les aspects nouveaux ou renouvelés de son rôle[215], s'ajoutèrent ceux de sa légitimité auprès des ouvriers et de son contrôle par les directions d'usine. Il fallait que les ouvriers, naguère autonomes, acceptent l'« empire » des contremaîtres dans l'atelier et que les directions, vis-à-vis desquelles les contremaîtres avaient témoigné jusque-là une loyauté très variable, s'assurent d'un contrôle à peu près satisfaisant sur ceux-ci dont le champ d'action et les pouvoirs étaient désormais très étendus. Ce n'est que petit à petit, à partir du début des années 1880, que ces diverses

[213] Si la notion de contrat de travail est stabilisée dès 1932 avec les interprétations restrictives de la Cour de cassation, elle ne devient réellement opérationnelle qu'à partir du moment où sont extraites du droit du travail les lois du droit de la protection sociale (1935 – 1936) applicables à tous les travailleurs, qu'ils soient salariés ou indépendant (Jean-Pierre Le Crom, 2001).

[214] Si, dans la loi du 18 juillet 1901 destinée à garantir le travail aux réservistes, le premier emploi de l'expression « contrat de travail » est relativement précoce, ce sera le seul jusqu'au nouveau Code du travail promulgué par la loi du 2 janvier 1973 qui substitue cette expression à celle de « contrat de louage ».

[215] Ce nouveau rôle concerne l'orientation, l'intensification du travail, l'allocation du travail, le contrôle ex post, la gestion de la main-d'œuvre, la préparation avancée des conditions de réalisation du travail ouvrier.

questions apparurent dans leur étendue et leurs difficultés et ce n'est que progressivement, par étapes successives menées sur divers fronts, que les patrons esquissèrent et essayèrent plusieurs solutions (Lefebvre, 2003).

Des années 1880 aux années 1930, on peut schématiquement distinguer deux périodes dans l'histoire des tentatives de réponse à ces questions de rationalisation de la hiérarchie pour la rendre suffisamment efficace, légitime et contrôlable.

Jusqu'au tournant du 20ème siècle, les tentatives de réponse comme le développement de l'enseignement technique furent majoritairement centrées sur les qualités techniques attendues des futurs contremaîtres.

A partir du tout début du 20ème siècle, en réponse aux limites de ces premières tentatives, de nouvelles tentatives de rationalisation se développèrent en débordant le champ des qualités techniques des contremaîtres. Désormais des doctrines d'organisation assez larges et plus ou moins systématisées apparaissaient et se proposaient aux entreprises comme autant de solutions possibles. Le Taylorisme n'était que l'une des multiples voies alors proposées. A ses côtés, on trouve en France, l'Ecole Française d'Organisation ou Science Industrielle, l'Ingénierie Sociale et le Fayolisme dont les vues s'étendaient aux activités ouvrières et y prenaient même largement naissance.

La multitude de ces doctrines, puis leur longue coexistence, n'était pas un hasard. Chacune répondait de façon privilégiée à certains aspects particuliers des problèmes soulevés par la nouvelle hiérarchie ou à certains des contextes industriels dans lesquels ils se présentaient. Mais, même ciblées, ces nouvelles réponses ne suffirent pas complètement à surmonter l'ensemble des problèmes rencontrés. En 1936, les contremaîtres formaient encore, selon les patrons comme selon les ouvriers, l'une des principales sources de mécontentement à l'origine des revendications ouvrières.

L'invention d'une hiérarchie viable, se poursuivra en suivant alors deux nouvelles voies :

- celle de la mécanisation avancée, l'ouvrier se devant désormais d'obéir à la machine plus ou autant qu'au contremaître, ce qui donnera lieu à la sociologie française du travail et aux travaux de Georges Friedmann, Pierre Naville et Alain Touraine,
- celle de la bureaucratie qui donnera lieu, en France, à la sociologie des organisations de Michel Crozier, la règle impersonnelle tentant de se substituer aux rapports personnels de commandement.

Si elles partaient toutes les deux de la question ouvrière, les réponses juridiques et gestionnaires étaient profondément différentes dans leurs conceptions de la subordination. Celle qui était juridique ne constituait pas un emprunt ou une dérivation directe de celle qui

était technique et qui se construisit dans les entreprises en donnant naissance au champ de l'organisation du travail. Le couplage entre les deux existait mais il était lâche. Il donna naissance à partir du début des années 1930 à une nouvelle période qualifiée par Le Crom (2001) de « société salariale ».

Ces nouvelles manières de penser et de dire l'activité économique dans un cadre juridique ont produit les conditions de l'émergence et du développement de l'entreprise (Segrestin et Hatchuel, 2009) qui ne fait pourtant pas l'objet d'une reconnaissance juridique, le droit ne définissant que des « personnes morales » pour désigner la société commerciale comme objet collectif autonome.

7.1.6 - La notion d'entité et de parties prenantes

Les débats sur le contrat de travail fondé sur la subordination et sur la gestion par la hiérarchie vont faire apparaître progressivement une organisation nouvelle à laquelle on donnera le nom ancien d'« entreprise ».

Alors que le courant fondationniste avait naturalisé le modèle juridique de la société commerciale pour caractériser l'entreprise, celle-ci apparaissait maintenant à la fois comme un objet de gestion différent de la société et comme un collectif distinct animé d'une dynamique d'action. Elle reposait sur une forte hiérarchie alors que le fonctionnement ancien était fondé sur l'autonomie de l'ouvrier dans une quasi-absence hiérarchique.

Pour Segrestin et Hatchuel (2009), cette création historique aurait dû remettre en cause la société commerciale comme cadre au modèle de gouvernance de l'entreprise moderne[216]. Pourtant, il n'en a rien été et l'entreprise, tout en perçant l'écran du droit par ses réussites, est restée invisible dans celui-ci, son fonctionnement se contentant de reposer sur de nombreux objets de droit, tels que la personnalité morale, la direction générale ou le contrat de travail, qui encadrent les relations internes et externes et structurent les logiques d'action.

Comme nous l'avons vu au paragraphe précédent, la fin du 19ème siècle marqua indéniablement un tournant. Les chemins de fer arrivaient à maturité et avec la deuxième Révolution industrielle, une nouvelle génération d'acteurs émergea dans de multiples domaines. Les pratiques évoluèrent considérablement sous l'influence d'acteurs comme Fayol et Taylor qui permettront de penser « l'administration » comme une science et comme

[216] Lorsque le code du commerce introduit la société anonyme en 1807 dans le droit, l'entreprise moderne n'existe pas. Pas plus qu'elle n'existe lorsque la SA est libéralisée avec la loi de 1867. A cette époque, le contrat de travail n'existe d'ailleurs pas non plus.

une activité distincte du gouvernement des entreprises ainsi que « l'organisation du travail » comme un savoir-faire qui opérationnalise le contrat de travail en transformant la relation de travail, jusque-là marchande, en une relation de coopération et de prescription (Hatchuel, 2004).

7.1.6.1 - L'entreprise comme nouvel objet de gestion selon Fayol

Fayol a contribué à identifier la gestion de l'entreprise comme une fonction clé, distincte de l'administration et du gouvernement de la société.

En prenant la direction des usines métallurgiques de Fourchambault et Houillères de Commentry qui étaient au bord du dépôt de bilan, Fayol montra qu'une usine n'est pas en soi un actif rentable ou déficitaire.

La rentabilité se construit, notamment par le développement d'un nouveau savoir-faire, celui de l'investissement qui permet de construire les capacités de long terme dont celles de créer des compétences collectives.

La logique commerciale n'est donc plus suffisante pour rendre compte de l'activité d'une entreprise. Celle-ci construit des ressources qui, précisément, n'existent pas sur le marché.

Mais, ce faisant, Fayol désigne aussi un nouvel objet de gestion : l'entreprise. Pour lui, les détenteurs de capitaux ont un rôle en pratique restreint et consistant :

- à nommer les membres du conseil d'administration qui seront les administrateurs de la société, lesquels délèguent eux-mêmes une très grande partie de ces pouvoirs à la direction générale,
- à choisir les vérificateurs des comptes,
- à délibérer sur les propositions du conseil d'administration.

Pour Fayol, si l'administration d'une société de capitaux vise la rentabilité des capitaux, la gestion de l'entreprise vise au contraire sa pérennité et sa croissance. S'il se donnait pour contrainte d'offrir un profit satisfaisant pour les actionnaires[217]), il privilégia la croissance et les investissements sur la distribution de bénéfices aux actionnaires. En cela, sa conception n'était pas court-termiste : elle ne faisait que reproduire la vision traditionnelle des administrateurs de sociétés au 19ème siècle qui mettaient l'accent sur le moyen et le long terme.

[217] Selon Fayol, ce profit doit être doit être du même niveau que ce que rapporte un placement tel une rente ou une obligation.

En s'opposant au conseil d'administration de la société pour laquelle il travaillait, Fayol introduisit une nouvelle figure de l'autorité de gestion et qualifia une nouvelle science qui est celle de la direction d'entreprise, en donnant à la gestion un contenu épistémologique inédit (H. Fayol, 1916). L'autorité de gestion était le « le directeur général » qui ne se confondait ni avec le marchand ou le capitaliste ni avec l'inventeur ou l'entrepreneur. Il allait incarner cette figure nouvelle qui était celle du « chef d'entreprise » faisant apparaître simultanément un espace de savoirs et de légitimité singulier.

7.1.6.2 - L'entreprise comme nouveau collectif de travail selon Taylor

Taylor observa vite la contradiction entre un système de rémunération traditionnel à la pièce et le processus de spécialisation technique (A. Hatchuel, 1994). Il contesta l'organisation marchande du travail qui se révélait incompatible avec les exigences créatrices qu'apportait le progrès scientifique et technique.

L'utilisation de nouvelles machines posait un problème inédit qui ne pouvait être assimilé à une simple asymétrie d'information car l'enjeu n'était pas de bien négocier les tarifs ou de bien inciter les ouvriers. Il était, au contraire, de construire de nouveaux savoirs pour améliorer l'utilisation et la conception des machines. Il était également de ne pas faire porter la productivité uniquement au niveau des individus, mais de produire des savoirs pour gérer les interfaces entre activités et métiers.

L'entreprise avait besoin de fabriquer de nouvelles ressources collectives qui, là encore, ne préexistaient pas sur le marché et pour lesquelles elle devait s'organiser. Par cette proposition qu'il fit, Taylor fonda des méthodes d'organisation du travail qui devinrent un objet de rationalisation, de méthodes et de prescriptions (A. Hatchuel, 1997).

Par ailleurs, en introduisant ce tiers expert qu'était l'ingénieur méthodes, il visa à résoudre les conflits et à restaurer l'efficacité de la relation entre employeur et employés qui firent basculer l'action collective dans un espace organisé.

7.1.6.3 - Constitution de l'entreprise

L'entreprise se constitua alors comme un collectif différent de celui de la société. Contrairement à l'échange d'un bien, le travail salarié est protégé des relations commerciales pour se fonder sur un paradigme coopératif. Les compétences ou le patrimoine des individus ne dépendent plus d'eux et de leurs parcours personnels. Au contraire, leur destin se trouve confié aux décisions de gestion collective. La production de compétences fait partie intégrante du rapport salarial dans la mesure où l'individu laisse à l'employeur le soin de construire, avec lui, ses ressources et ses capacités d'action futures.

Cette nouvelle représentation de la relation salariale eut une portée considérable (Daniel Nelson, 1992).

Elle donna naissance aux directions du personnel, qui étaient quasiment inexistantes avant 1917 puisque c'étaient les conseils d'administration qui, auparavant, géraient directement la fonction « personnel » en la limitant à l'administration de la paie après recrutement, au règlement intérieur et aux œuvres sociales (Jean Fombonne, 2001).

La gestion du personnel va progressivement se former en prenant de la consistance avec la montée des préoccupations d'hygiène et de sécurité, de l'action sociale qui sera confiée plus tard aux comités d'entreprise, de la formation et finalement des carrières.

De même, cette représentation inaugure la prise en charge par l'État des risques sociaux à travers la Sécurité sociale pour faire de la condition du travailleur un véritable « statut » de salarié (A. Supiot, 2007).

Ainsi l'entreprise peut être caractérisée comme un phénomène à trois dimensions :

- une dynamique collective qui vise à créer de nouvelles ressources,
- un collectif organisé de travail avec des relations différentes qui, par la subordination, impliquent une participation des salariés aux risques, ce qui fait d'eux des « parties prenantes » de l'entreprise,
- une autorité de gestion qui prescrit et coordonne le travail mais qui dispose aussi de la légitimité pour défendre l'intérêt collectif.

La notion d'entreprise sert désormais de référence incontournable. L'entreprise est devenue une évidence, elle concerne maintenant tout le monde, des plus petites affaires aux plus grandes multinationales. Elle donne lieu à des progrès spectaculaires, à des innovations techniques radicales et à des transformations sociales profondes. L'entreprise, capable de manier les sciences et l'industrie, émerveille et inquiète.

L'État n'est d'ailleurs pas sans l'encadrer. Pourtant, et c'est le paradoxe, il se saisit d'elle et lui permet de se déployer mais sans jamais lui reconnaître de qualification juridique particulière. Or, faute de la reconnaître l'entreprise, il alimente la confusion avec la société commerciale. Comme le disait Georges Ripert (1951), l'entreprise n'a aucun droit puisqu'elle n'est pas reconnue juridiquement. Les normes des sociétés commerciales lui ont simplement été étendues et elle est restée « cachée » sous l'idée de la propriété, les actionnaires des sociétés étant supposées en être les propriétaires.

Ce choix du droit s'explique notamment par le souci de l'État de défendre constamment l'épargne et les actionnaires vis-à-vis des sociétés frauduleuses. Depuis les années 1950, la jurisprudence s'est constamment attachée à défendre l'actionnaire, le législateur considérant que les actionnaires ont abandonné les droits qui leur appartiennent a cherché simplement à leur « restituer leurs pouvoirs, les défendre contre l'oligarchie des

administrateurs, maintenir rigoureusement l'égalité entre eux, leur donner le moyen de comprendre les affaires sociales » (G. Ripert, 1951).

Si le droit a ainsi masqué l'apparition de l'entreprise, rien n'interdit pour autant de la penser autrement qu'au travers des normes de la société commerciale.

Dans le modèle de la société, les associés, qui fournissent le capital social, sont ceux qui dirigent (éventuellement via un directeur à qui ils délèguent leur pouvoir) l'entreprise. Or, par la manière dont l'entreprise s'est constituée, l'autorité devrait être fondée non sur la propriété d'une ressource existante mais sur la nécessité de construire des ressources inexistantes. C'est pour investir et créer de nouvelles ressources productives et de nouveaux savoirs collectifs qu'il est nécessaire de coordonner les actions individuelles.

Fayol a défendu la latitude managériale pour structurer une action collective où les intérêts des parties étaient momentanément suspendus au profit de l'avenir de l'entreprise. Dans l'entreprise, l'autorité de gestion ne peut donc être justifiée que par les ressources à créer et non par les propriétés initiales, ce qui généralise le principe hiérarchique en estompant le clivage entre les actionnaires et les salariés.

Par ailleurs, les membres de l'entreprise sont ceux dont les actions sont effectivement subordonnées à l'autorité de gestion, autrement dit dont les ressources sont gérées pour les besoins du collectif dont il faut alors redéfinir le périmètre, non par les apports initiaux des individus mais en fonction de l'assomption des risques. Il est difficile de considérer que les actionnaires assument seuls le risque de l'entreprise. Au contraire, quiconque accepte de voir ses ressources gérées par l'autorité de gestion et pour le bien commun participe de facto au risque car il encourt d'emblée celui de voir ses ressources sacrifiées au nom de l'avenir de l'entreprise. Il s'ensuit que les actionnaires ne sont pas davantage impliqués ou soumis au risque que les salariés, notamment si l'on prend en compte le fait qu'ils peuvent quitter l'entreprise à tout moment.

Enfin, dans le modèle de la société, ce sont les capitaux apportés qui sont censés être valorisés par l'action collective, l'administration de la société étant d'autant plus performante qu'elle parviendra à les faire fructifier. Dans cette perspective, d'une part, le résultat considéré se limite au résultat comptable et d'autre part, les parties autres que les actionnaires ne sont pas censées participer aux résultats, notamment les salariés qui touchent une rémunération convenue d'avance à travers le contrat de travail. Si les individus, qu'ils soient actionnaires ou salariés, doivent être rémunérés de manière juste pour leur contribution individuelle, l'objectif de la gestion ne se réduit pas à cette rémunération. Il consiste plus fondamentalement à générer les « potentiels » en tant que ressources « en puissance », qui permettront à l'entreprise de prospérer et de se développer. Dans cette optique, les rémunérations individuelles des actionnaires comme celles des salariés

apparaissent comme une condition de l'action collective alors que les résultats de celle-ci ne peuvent relever que d'une propriété collective car, si l'entreprise est vue comme une dynamique collective de création, il est nécessaire de reconnaître la propriété collective des biens qu'elle produit et des résultats qu'elle dégage sous l'autorité des gérants, ce qui ne signifie pas qu'il ne faille pas pour autant définir des règles de participation entre ses membres dans la mesure où elles suivent un principe d'équité et de solidarité.

Ces relations de propriété entre les personnes physiques et celles qui sont morales entraînent comme conséquence que l'entreprise n'existe pas économiquement et, donc, n'a pas de fonctionnement autonome par rapport à la société.

L'enchaînement logique pour aboutir à l'entreprise se fonde sur le droit de propriété : les apporteurs de capitaux sont propriétaires de l'entreprise individuelle (expression mal choisie) ou de la société qui est propriétaire des actifs mis à la disposition de l'entreprise, ce qui n'entraîne pas comme conséquence que l'entreprise elle-même soit propriétaire de ces actifs. Au contraire, elle n'a aucune autonomie économique puisqu'elle ne possède pas le patrimoine qui, de par le droit, ne peut qu'appartenir à la société. En conséquence, la comptabilité qui est tenue est celle de la société et non celle de l'entreprise.

Nous avons parfaitement conscience que nous ne suivons pas les conclusions de l'école institutionnaliste américaine qui considère l'entreprise comme une entité économique et sociale dotée d'une existence réelle et tangible au sein de laquelle « les transactions économiques ne sont pas des échanges de biens entre des individus isolés mais plutôt des interactions sociales » (Commons, 1935). C'est aussi sur cette idée de refus d'une fiction juridique, que l'Italien Zappa apporte une contribution originale à la recherche comptable en supposant que l'entreprise existe hors du droit, dans les transactions mises en œuvre par le groupe des personnes qui la composent, sa tendance à exister résultant de l'action collective qui transcende les attentes et le volontarisme de chacune d'entre elles. Le langage comptable est alors chargé de rendre compte des faits organisationnels qui touchent l'entreprise

7.2 - La construction du coût historique et la théorie comptable de l'entité

Nous avons développé au chapitre précédent l'histoire compliquée du concept de « personnalité morale » qui est central dans le droit pour désigner cet être collectif et autonome qu'est la société mais qui continue de faire l'objet de nombreux débats. Ceux-ci

portent essentiellement sur le lien entre le patrimoine des associés et celui de la société trop souvent assimilée rapidement à l'entreprise alors qu'elle n'en est que le cadre juridique.

En effet, dire que l'entreprise est une entité revient à la séparer de ses propriétaires afin de ne plus la considérer comme un objet de propriété et permettre ainsi de l'inscrire dans un champ de représentations qui met en évidence plusieurs entités distinctes : sociale, juridique, société mère et filiales, financière, économique, productive, etc. Il s'agit ensuite de faire correspondre à cette entité entreprise sa personnalité comptable, c'est-à-dire son entité comptable qui existe même lorsque les personnalités juridique et physique ne font qu'une comme dans le cas des entreprises individuelles.

Comme, selon cette conception, l'entité comptable doit mesurer les éléments et les flux des autres entités sous peine de compromettre sa crédibilité et ses qualités informationnelles, de nombreux dysfonctionnements apparaissent. Ils permettent de dire que l'entité comptable est :

- « mutilée » puisque l'usage de la quantification et de la mesure ne lui permet pas de tout enregistrer, dont la compétence des salariés, l'image de marque, etc.,
- « fragmentée » de par le choix que font certains dirigeants de loger des positions actives dans des structures ad hoc pour « nettoyer » leur bilan, se livrant à cette occasion à une pratique de comptabilité créative.

Or, nous ne pensons pas que la comptabilité n'ait qu'une vocation à mesurer les éléments et les flux des différentes entités qui composent l'entreprise. Par exemple, vouloir mesurer l'« actif humain » (E. Marquès – Actes de l'AFC – 1982) correspond à une conception de la compétence humaine utilisée dans l'acte de production comme étant un « capital humain », ce que nous ne retenons pas car cette compétence produit ses effets dans la manière dont l'acte d'échange se déroule, c'est-à-dire que sa valeur est intégrée à celui-ci. De plus, considérer l'entreprise comme une entité permet de bâtir tout l'édifice financier sur la notion de « coût du capital » alors qu'il s'agit de la contrepartie attendue par les propriétaires du capital, ce qui nous semble aboutir à vider de son sens la comptabilité. Si les intérêts versés aux créanciers sont bien comptabilisés comme une charge car ils doivent être pris en compte avant que l'échange ne se produise, le profit attendu de l'investissement ne peut pas être traité de la même manière puisqu'il n'apparaît que lorsque l'échange est réalisé. La comptabilité va subir le contrecoup de cette confusion entre la société commerciale et l'entreprise en empilant au cours du temps des règles qui produisent de nombreuses anomalies pour donner naissance à des aberrations qui faussent la perception que l'on peut avoir de l'entreprise. Deux exemples parmi d'autres illustrent cette évolution : les biens financés par crédit-bail ne figurent pas à l'actif du bilan mais ceux acquis

à crédit avec une clause de réserve de propriété y sont inscrits alors que la clause en frappe l'acquisition.

A cette confusion comptable correspond une perception floue de la gouvernance de l'entreprise. Le problème qui se posa fut de disposer d'outils capables de mesurer la valeur créée pour les parties prenantes. La notion de valeur créée doit être à même, selon le principe d'efficience organisationnelle, de prendre en compte l'intégralité de ces dernières, ce qui pose aussi le problème de la répartition de la rente qui est dégagée. Celle-ci doit pouvoir être mise en relation avec les contributions respectives de chaque partie prenante à travers, notamment, leurs compétences-clés, ce qui suppose que l'on accorde un rôle central à l'investissement et non plus au financement comme dans l'approche actionnariale. Dans ce cadre, la théorie comptable du propriétaire semble peu adaptée à une analyse de la création de valeur reposant sur la vision contractuelle de la firme mettant celle-ci en relation avec ses différents partenaires sous forme d'un jeu coopératif à travers une chaîne de valeur telle qu'elle a été proposée par Porter (1982). Elle semble également peu pertinente pour analyser la création de valeur dans les nouvelles formes de firmes de type virtuel qui, à la limite, ne possèdent aucun actif matériel car il est alors impossible de mesurer une performance sur la base des capitaux investis, ces derniers étant apparemment nuls.

Pour résoudre le problème de la mesure de la valeur créée et de sa répartition entre les parties prenantes, plusieurs méthodes existent dont celle des comptes de surplus de productivité globale issue des travaux menés à la fin des années 1960 par une équipe d'économistes rassemblés autour de Marcel Boiteux et Pierre Massé respectivement directeur d'EDF et président du Conseil d'administration d'EDF. L'idée de cette méthode consiste à calculer le surplus de productivité globale entre deux périodes comme une augmentation du volume des produits plus que proportionnelle à celle des facteurs nécessaires pour les obtenir, puis à le répartir entre les parties prenantes à l'entreprise en utilisant les variations de prix. Cette méthode qui permet une articulation entre création et distribution de richesses est très lourde à mettre en œuvre de par la finesse des informations dont il faut disposer de manière volumétrique sur les facteurs de production.

Charreaux et Desbrières (1998) proposent une autre méthode en considérant tout d'abord la chaîne de valeur la plus simple d'une entreprise dont le dirigeant est en même temps le propriétaire unique et qui ne dispose que d'un seul fournisseur et d'un seul client. Du côté du fournisseur la valeur créée (100 € par exemple) est égale à la différence entre le prix payé par la firme (le coût explicite = 200 €) et le « coût d'opportunité », soit le prix minimum requis par le fournisseur pour entreprendre ou produire une transaction (100 €). Cette même analyse peut être transposée du côté du client. Il y a valeur créée si le client obtient le produit à un prix (900 €) inférieur à son « prix d'opportunité », c'est-à-dire le prix qu'il aurait été disposé à payer (1 000 €). La valeur créée (900 €) est alors égale à la

différence entre le prix d'opportunité pour le client (1 000 €) et le coût d'opportunité pour le fournisseur (100 €). La part revenant à l'entreprise étant égale au prix perçu (900 €) diminué du coût explicite des ressources, la valeur créée se répartit de la manière suivante : entreprise = 900 – 200 = 700 € avec client = 1 000 – 900 = 100 et fournisseur = 200 – 100 = 100. Cette répartition finale est supposée dépendre des pouvoirs respectifs de négociation de l'entreprise, du client et du fournisseur compte tenu de leurs perceptions respectives des prix et des coûts.

En généralisant cette méthode à toutes les étapes de la chaîne de valeur, la valeur partenariale créée se calcule par différence entre les ventes au prix (ou coût) d'opportunité et la somme des coûts d'opportunité des parties prenantes. L'existence d'asymétries d'information et de rapports de pouvoir favorables à l'entreprise où à chaque partie prenante, explique l'écart entre le coût d'opportunité et le coût (ou prix pour les clients) explicite effectivement supporté par l'entreprise. Nous pensons que ce raisonnement est tautologique et ne produit pas de réelle explication de la répartition de la richesse créée. En reprenant l'exemple numérique ci-dessus, il nous semble que si le prix payé au fournisseur est de 200 € alors qu'il se serait contenté de 100 €, la différence appelée ici « valeur créée » pour le fournisseur ne peut être que de… 100 €. Notre objection s'applique de la même manière au client et à l'entreprise. La valeur créée ne peut provenir d'une soustraction qui n'est qu'une opération arithmétique de telle sorte que si le fournisseur avait accepté d'être payé 150 € par exemple, la seule conclusion à laquelle nous aurions abouti est que la valeur créée pour lui est… 50 € (sauf à faire une erreur de soustraction). Le raisonnement proposé par Charreaux et Desbrières (1998) « tourne en rond » ce qui nous le fait qualifier de « tautologique ».

Notre obligation en tant que chercheur est de trouver le mécanisme explicatif de la création de valeur et celui-ci ne peut se réduire à un mode de calcul, c'est-à-dire à une soustraction.

S'il est très difficile, comme dans la méthode des comptes de surplus de productivité globale, de traduire comptablement ces notions de « coûts et de prix d'opportunité », le modèle comptable de l'entité répond globalement de manière assez satisfaisante à cette nouvelle approche de la gouvernance de l'entreprise. L'évolution des règles comptables semble montrer, comme l'expriment de nombreux auteurs, que ce modèle a progressivement dominé l'élaboration des différents systèmes comptables en donnant à l'entreprise son autonomie. Ce modèle est fondé sur les travaux que Schmalenbach entreprit au début du 20ème siècle pour mettre en évidence de manière comptable le principe de la continuité de l'exploitation qui supposait une non-rupture des relations contractuelles qui caractérisent l'entreprise. Cette continuité nécessitait de pouvoir mesurer l'évolution de l'entreprise dans le temps d'où le rôle principal accordé à l'évaluation en coût historique qui constitue la base permanente des valeurs par rapport auxquelles l'évolution sera mesurée.

Cependant, cinq remarques viennent nuancer le constat d'une domination de la théorie comptable de l'entité :

1) le respect du principe d'entité qui reconnaît à la firme le statut d'unité économique indépendante, devrait réserver aux dividendes un traitement comptable identique aux intérêts versés au prêteur. Les deux dépenses rémunèrent l'une comme l'autre des apporteurs de fonds. Or, si les seconds sont enregistrés parmi les charges, on ne trouve dans le compte de résultat aucun poste consacré à la rémunération du propriétaire qui subit ainsi un sort particulier. Le modèle de l'entité ne permet donc pas de rendre compte véritablement de la création de valeur et de sa répartition,
2) dans le bilan, les postes « capital, réserves et résultat » sont toujours dissociés des dettes. Cela correspond au fonctionnement normal du marché et traduit bien la reconnaissance par la comptabilité que les actionnaires ne sont pas des créanciers de l'entreprise,
3) toutes les parties prenantes qui apportent des ressources devraient faire l'objet d'un enregistrement comptable, ce qui n'est pas le cas : la compétence des salariés, l'image de marque de l'entreprise, etc., autant d'éléments qui ne sont pas quantifiables et qui ont trait au qualitatif, au social et à l'environnement,
4) comme dans l'approche financière de la comptabilité selon le modèle de la gouvernance propriétariale, le capital apporté doit être, à fortiori, géré par l'entreprise dans le modèle comptable de l'entité pour le coût qu'il est supposé représenter. Pour cela, certains normalisateurs, soucieux d'assurer une meilleure information sur les éléments de ce poste, ont exigé qu'ils soient comptabilisés à leur « juste valeur » (« fair value »), permettant ainsi de les enregistrer au bilan dès la date de leur négociation au « prix instantané » du marché. Cette nouvelle pratique comptable revient, en définitive, à remettre en cause la notion même du capital[218], c'est-à-dire de l'entreprise et des parties prenantes à celles-ci,
5) lors de l'exercice des stock-options, l'entreprise en tant qu'entité distincte ne subit aucun appauvrissement : il y a bien une augmentation de capital et une création d'actions, mais elle ne supportera aucune charge en tant qu'entité. Elle ne subira aucun flux de trésorerie négatif. Au contraire, c'est l'inverse qui se produira puisqu'en cas de levée des options, les bénéficiaires apporteront dans les caisses de la société la somme correspondant au produit de la valeur de souscription par la quantité de titres émis à cette occasion. En conséquence, les états financiers de l'entreprise considérée comme une entité ne devraient pas refléter un élément

[218] Dans la mesure où le principe de fixité de sa valeur, selon la règle fondamentale instaurée le 11 juillet 1818, n'est plus respecté

qui n'affecte pas son patrimoine propre... sauf à considérer qu'elle n'a justement pas de patrimoine propre et n'est qu'un prolongement de ses actionnaires. La comptabilisation comme une charge d'une forme de rémunération comme les stock-options dont le coût ne pèse pas sur l'entreprise elle-même en tant qu'entité mais sur l'actionnaire, entraîne la confusion du patrimoine de l'apporteur des capitaux et de celui de l'entreprise qui les met en œuvre dans le cadre de son activité, ce qui la place comme une sorte de prolongement patrimonial de l'actionnaire. Il apparaît que l'augmentation de capital correspondant à l'exercice des options aboutirait mécaniquement à un amoindrissement de l'avoir détenu par les anciens actionnaires. La charge ainsi supportée serait proportionnelle à l'écart entre le prix d'exercice de l'option et la valeur du titre.

C'est bien cette approche du « propriétaire » que propose la norme IFRS2. En effet, selon les normes comptables jusqu'en 2004, ces options n'avaient aucun impact dans le compte de résultat des actionnaires, alors qu'elles contribuaient à la rémunération des salariés, diluant potentiellement la participation des actionnaires et donc abaissant, toutes choses égales par ailleurs, le bénéfice par action. L'Union européenne ne retenait aucune forme de comptabilisation, tout au plus, en France, une information à fournir dans l'annexe. Seul, le FASB avait prévu deux règles : la valeur intrinsèque (norme APB25) et la juste valeur (norme (FAS123). La première (APB25) recommandait depuis 1972 d'enregistrer en charge de rémunération le coût correspondant à la valeur intrinsèque de l'option, soit l'excédent du cours de l'action principale sur le prix d'exercice d'une option. La seconde (FAS123) qui fut instaurée en 1995 préconisait pour sa part d'apprécier le coût des options à la date d'attribution en fonction de la valeur d'octroi tout en faisant l'objet d'une actualisation sur la période de service. La charge, dans ce dernier cas, est étalée sur la durée de l'option. La norme FAS123 remplaçait l'APB25 mais laissait à l'entreprise le choix entre les deux méthodes. Après l'affaire Enron, la loi Sarbanes-Oxley a inclus un texte contraignant les sociétés à passer à la norme FAS123.

Les entreprises ne disposaient plus dès lors du choix qui leur était offert entre la norme APB25 et FAS123. Cette loi entra en vigueur le 15 juin 2005 après que la SEC eût donné son aval. L'IASB, contraint de réagir, publia en février 2004 la norme IFRS2 qui obligea les groupes cotés à inscrire dans leurs charges le coût lié à l'exercice ultérieur des options de souscription (ou d'achat), c'est-à-dire à comptabiliser les paiements en actions et assimilés et ce, à partir de 2005. La règle prévoit comme principe général que l'octroi d'instruments de capitaux propres qui rémunèrent des biens ou services obtenus, entraîne une évaluation à

leur juste valeur et une comptabilisation en charges au fur et à mesure de leur consommation. Cette réglementation révèle en fait l'influence grandissante de l'actionnaire sur l'échiquier politique de l'entreprise.

7.3 - Conception théorique de l'entreprise partenariale

Si les règles du droit du travail qui se sont développées ensuite ont renforcé encore plus la singularité du cadre juridique de l'entreprise, nous pouvons dire qu'aujourd'hui, les normes du droit qui s'appliquent à l'entreprise proviennent essentiellement du code de commerce. C'est la société commerciale qui forge l'armature des règles de gouvernance et qui détermine le fonctionnement de l'entreprise. Ces règles partagées qui sont à l'œuvre sont profondément ancrées dans les pratiques sur lesquelles elles ont une très grande portée notamment parce qu'elles celles de nomination et de contrôle des dirigeants, les modalités d'entrée et de sortie de l'entreprise, les droits des différentes parties sur la gestion ou sur les résultats. Or, la société anonyme est une forme de société très particulière dans laquelle les apports ne sont plus que des apports en capitaux, où plus aucun associé n'est responsable et où les actionnaires peuvent céder leurs parts librement.

Sous le règne du droit commercial, les actionnaires apparaissent comme les propriétaires de l'entreprise qui peut se vendre et s'acheter comme n'importe quel bien et dans laquelle, le contrôle des dirigeants est renforcé au nom d'une bonne gouvernance.

Pour certains, les justifications théoriques de ce cadre juridique sont très faibles :

- les théories organisationnelles de l'entreprise se sont traditionnellement peu intéressées à la nature des règles légales. A l'initiative d'auteurs comme Penrose (1963), Simon (1983, première édition 1947), Pitelis et Teece (2009), elles ont surtout cherché à comprendre le rôle de la hiérarchie ou les modalités de coordination au sein de l'entreprise. Mais elles ont pour la plupart considéré l'entreprise en tenant le cadre juridique comme donné,
- Inversement, les économistes ont cherché à justifier la forme de l'entreprise par rapport au marché en se penchant sur le substrat juridique de celle-ci afin d'en trouver la nature dans son cadre contractuel. Ainsi, elle a été caractérisée comme une structure de gouvernance pouvant opérer les mêmes fonctions que le marché mais dans des conditions plus efficaces grâce à une structure contractuelle particulière (Coase, 1937 édition de 2005 et Williamson, 1994). A la suite de Alchian et Demsetz (1972), les contractualistes ont modélisé la manière dont les contrats établissaient des

rapports de droit et d'incitation plus ou moins efficaces pour expliquer l'entreprise et la forme qu'elle prend. Dans cette perspective, deux arguments essentiels ont été mis en avant pour expliquer la société anonyme :

- d'un côté, un argument de légitimité : les actionnaires ont le pouvoir ultime dans l'entreprise parce que ce sont les associés et qu'à ce titre, ils délèguent des dirigeants pour gérer l'entreprise en leur nom. L'idée d'une distinction entre ownership et control (Berle et Means, 1991, première édition 1932) a été reprise pour interpréter la relation entre les associés et les dirigeants comme une relation de principal à agent, où les dirigeants peuvent avoir des intérêts différents de leurs mandataires et doivent donc être surveillés et incités à travailler pour l'intérêt de leurs mandataires (Jensen et Meckling, 1976),
- de l'autre côté, un argument d'efficacité : les actionnaires étant les seuls dans l'entreprise à ne pas avoir de garanties sur leurs rémunérations, ce sont aussi ceux qui ont le plus d'incitation à maximiser le résultat global de l'entreprise : il serait alors justifié de confier aux actionnaires la gestion de l'entreprise puisqu'en tant que créanciers résiduels, ils seraient les mieux à même de la gérer efficacement.

Ces deux derniers arguments, même s'ils sont ici résumés sommairement, sont généralement admis, y compris chez les détracteurs du modèle actuel de gouvernance et chez les partisans d'une gouvernance par les stakeholders (Alchian et Demsetz, 1972, Donaldson T. et Lee P. E., 1995, Post J. E., Preston L. E. et Sachs S., 2002). Pourtant ils semblent triplement problématiques :

- juridiquement, ils ne sont pas corrects : la relation entre les dirigeants et les actionnaires ne saurait être confondue avec une relation de mandat et de principal-agent (American Bar Association, 2009). Les actionnaires n'ont pas la possibilité d'intervenir directement dans la gestion de l'entreprise et les dirigeants sont responsables de leurs choix : ils n'agissent pas sous la commande des associés. De même les actionnaires ne sont pas des créanciers résiduels, dans la mesure où ils ne sont en droit que propriétaires de leurs parts et non des résultats de l'entreprise,
- ensuite, ces arguments n'expliquent pas davantage le cadre du droit : ils ne justifient pas pourquoi les actionnaires seraient les seuls associés, pourquoi ils seraient davantage créanciers résiduels que d'autres ou encore pourquoi les salariés ne seraient pas aussi intéressés aux résultats...,

- enfin, il faut reconnaître que les principes de gouvernance qu'induit la société anonyme vont à l'encontre des enjeux de gestion contemporains. Ils sont même contre-productifs quand il s'agit de construire des capacités d'innovation collectives sur le long terme, d'investir dans la recherche et dans la formation pour affronter une économie tirée par l'innovation et le savoir.

A travers les critiques formulées précédemment, nous nous apercevons qu'au delà d'une conception agentielle qui est aujourd'hui la vision dominante et qui conçoit la firme moderne entièrement subordonnée aux intérêts des actionnaires, de nombreux auteurs pensent que l'on peut légitimement, sur le plan politique pour davantage de démocratie, sur le plan social pour une plus grande sécurité et sur le plan économique pour plus d'efficacité, prôner une vision « partenariale » de l'entreprise tournée vers un objectif commun [Michel Aglietta et Antoine Rebérioux (2004), Charreaux et Desbrières (1998), Chiapello (2008), etc.]. Ils cherchent à remettre en question la vision normative du courant théorique selon lequel l'entreprise doit être dirigée dans le seul intérêt des actionnaires alors que la liquidité des marchés financiers et le développement de l'épargne contractuelle gérée dans un souci de performance purement financière rendent illusoire le contrôle des entreprises par les actionnaires. L'instabilité chronique de la finance aggrave les carences de ce contrôle et ouvre des opportunités à l'enrichissement personnel des dirigeants, les détournant de leur responsabilité à l'égard du collectif de l'entreprise (Aglietta et Rebérioux, 2004). Désireux de remettre « le capitalisme dans la voie du progrès social », ces auteurs proposent que l'entreprise soit dirigée comme une institution où s'élabore une finalité commune à l'ensemble des parties prenantes et non comme un objet de droits de propriété.

Alors que Hansmann et Kraakman (2001) pensent que le rôle croissant des investisseurs institutionnels et l'intensité de la concurrence sur les marchés mondiaux provoquent un très large consensus normatif pour affirmer que les dirigeants doivent agir dans l'intérêt exclusif des actionnaires, Rebérioux (2003) estime qu'il ne va pas de soi que le droit défende l'idée selon laquelle la seule responsabilité des dirigeants est de promouvoir l'intérêt exclusif des porteurs de fonds propres. Pour développer sa pensée, il propose une analyse critique des relations entre la valeur actionnariale et la théorie des droits de propriété et celle de l'agence que nous présentons ci-après.

Comme nous l'avons montré dans les chapitres précédents, la théorie des droits de propriété et celle de l'agence ont relativisé la séparation entre la propriété et le contrôle de l'entreprise constatée par Berle et Means (1932) pour aboutir à réaffirmer la primauté des actionnaires sur les dirigeants.

Pour la théorie des droits de propriété, la perte de contrôle par les actionnaires doit être minimisée par la prise en compte du rôle disciplinaire des marchés.

Pour la théorie de l'agence, les mécanismes internes de gouvernance et, en particulier, le Conseil d'administration ont pour fonction de réduire les coûts d'agence en assurant au nom des actionnaires le contrôle des actions de l'équipe dirigeante.

Les rapports Viénot I (1995), Marini (1996), Viénot II (1999) et Bouton (2002), insistent sur l'indépendance des administrateurs par rapport aux dirigeants, le conseil d'administration étant un instrument disciplinaire et non un organe stratégique accompagnant la direction dans ses choix. En conséquence, sous l'hypothèse d'un comportement opportuniste des managers, tous les mécanismes tels que leur contrôle, les contrats incitatifs, etc. qui permettent d'aligner leur intérêt sur ceux des actionnaires ne peuvent qu'améliorer l'efficacité de l'entreprise.

Ce choix de considérer que les dirigeants de l'entreprise doivent être les agents des propriétaires de la firme, repose sur les deux arguments suivants :

- maximisation du profit : si le profit est la rétribution des propriétaires, la valeur actionnariale se trouve validée,
- prise de risque : seuls, les actionnaires assument le risque de la firme puisque leur rémunération n'est pas contractualisée au moment où ils participent au capital de la société. Elle est justifiée par l'incomplétude des contrats : par le contrat d'affectio societatis qu'ils prennent avec la société au moment où ils s'engagent dans son capital sans connaître l'ensemble des contingences futures possibles, les actionnaires apparaissent comme les véritables preneurs de risque de l'entreprise.

Ces deux arguments sont contestés par les partisans d'une conception partenariale de l'entreprise aux motifs que :

- pour le profit : les fonctions d'entrepreneur, de gestionnaire et de capitaliste assumées par le propriétaire d'une entreprise individuelle qui justifient qu'il soit rémunéré par le profit dégagé, se trouvent éclatées dans la firme managériale entre les propriétaires et les salariés, dont les dirigeants. De ce fait, ceux-ci peuvent prétendre à une part du profit comptable,
- pour le risque : l'intensité portée par les actionnaires doit être relativisée puisque leur responsabilité est limitée dans les sociétés de capitaux et que la négociabilité de leur actif sur les marchés boursiers leur confie une capacité de sortie de la firme très supérieure à celle des salariés. Par ailleurs, l'application de la méthode EVA fait passer l'actionnaire de créancier résiduel en créancier protégé limitant ainsi le risque qu'il prend. De plus, lorsque les

> contrats sont incomplets, la protection des investissements spécifiques, faiblement redéployables et donc risqués, ne peut se faire ex ante car les situations futures sont indéterminées. En conséquence, l'assomption du risque n'est pas le seul fait des actionnaires. Non pas parce qu'il y aurait transfert de risque entre actionnaires et salariés mais parce qu'il y a un risque inhérent au statut de salarié au regard du développement de la spécificité du « capital humain ».

Ces critiques des fondements de la théorie agentielle de la firme conduisent à en proposer une autre, partenariale, lui supposant une nature collective au-delà les contrats qui la structurent.

D'une certaine manière, Berle et Means (1932) peuvent être rattachés à cette conception puisque leur analyse des mutations de la propriété privée à la suite de l'accroissement de la liquidité des marchés des capitaux, les conduit à promouvoir une « autonomisation » de l'entreprise par rapport à ses actionnaires, celle-ci existant en soi, au delà de l'ensemble des relations interindividuelles qui la composent, le pouvoir devant s'exercer au nom de l'entreprise considérée comme un collectif. Pour eux, la concentration du pouvoir dans les mains des dirigeants n'est acceptable que si celui-ci est finalisé, c'est-à-dire orienté vers une finalité distincte de l'intérêt de ceux qui l'exercent.

En France, la « théorie institutionnelle » développée au sortir de la Seconde Guerre Mondiale offre une lecture de la nature de l'entreprise qui est orientée dans le même sens en prônant une approche partenariale qui accorde le primat de l'entité sur les parties. Alors que l'entreprise n'existe pas en droit, différents juristes, en réaction à cette absence, ont cherché à dévoiler le caractère collectif de l'entreprise.

Ainsi, la théorie juridique de l'institution développée par Hauriou (1910) présente une institution comme une activité ou une idée qui s'autonomise par rapport à son créateur, sa direction étant alors soumise à la recherche de l'intérêt général et non d'une des parties en particulier. Par ailleurs, la théorie institutionnelle de l'entreprise développée par Durand (1947) et Ripert (1951) considère que l'activité intra-firme repose sur la coopération de ses différentes parties prenantes et que cette coopération tend vers la recherche d'un objectif commun.

En conséquence, là encore, l'entreprise accuse les traits d'une institution : elle s'autonomise par rapport à ses membres et il est essentiel de rendre la direction indépendante du capital pour qu'elle puisse œuvrer à la recherche de l'intérêt général. Le reproche courant qui a été fait à cette approche partenariale est d'être trop « paternaliste » et « communautariste ».

Par ailleurs, Aglietta et Rebérioux (2004) estiment qu'en reconnaissant que les contrats sont incomplets, une place est donnée au hors contrat dans la coordination. Plus l'accent est mis sur cette incomplétude, plus la responsabilité des dirigeants s'élargit dans l'affirmation du collectif.

Ainsi, pour limiter le risque d'un mode strictement centré sur les détenteurs du capital social (Williamson, 1985), les principes de gouvernance sont d'abord étendus à une gestion collective du capital physique (Zingales, 1998, Blair et Stout, 1999), pour s'attacher au final à la protection de l'intégrité de la firme (Zingales, 2000) réduisant par là-même progressivement la validité d'une analyse contractuelle.

L'insistance sur le caractère incomplet des contrats pousse à faire de l'entreprise une entité en soi dont la conduite devrait être soumise à la recherche d'un intérêt transcendant qui souligne sa dimension partenariale, laquelle n'est pas seulement consensuelle car il existe bien des rapports de force et d'asymétrie. Seulement, l'entreprise accuse une dimension partenariale parce qu'elle se développe sur la base d'une coopération tournée vers un objectif commun et il s'agit, en définitive, de trouver une alternative à sa qualification contractuelle.

Ceci est encore plus vrai dans le cadre des approches cognitives de la firme. A la différence de la théorie contractuelle, pour qui l'entreprise est avant tout une structure incitative, ces différentes approches s'intéressent à la manière dont l'entreprise construit, entretient et développe des connaissances productives tacites et collectives. De la qualité de ce processus « cognitif » dépendra la compétitivité de l'entreprise.

La notion de coopération autour d'un objectif partagé est ainsi mise en avant par la théorie des conventions qui insiste sur les conditions de réalisation de ces processus d'apprentissage collectif. L'étude de la création de valeur dans l'entreprise fait apparaître le caractère collectif de ces processus, qui combinent un ensemble de ressources spécifiques sous l'autorité des dirigeants et des administrateurs. La direction de la firme doit donc s'exercer dans l'intérêt de l'entité elle même et non pas dans l'intérêt de l'une de ses parties.

Selon ces approches partenariales, la valeur actionnariale n'est pas inscrite dans le capitalisme. Le choix de la liquidité par les actionnaires[219] doit logiquement se payer d'un renoncement au contrôle de l'entité créatrice de richesses qui doit ainsi être autonome. La responsabilisation du pouvoir des gestionnaires plaide pour une gouvernance distincte de ce que prône la doctrine de la valeur actionnariale où les dirigeants doivent agir dans l'intérêt strict des actionnaires sous contrôle d'un conseil d'administration exclusivement composé de représentants des actionnaires. « La dimension partenariale de l'entreprise doit s'affirmer : elle se donne à voir comme la réunion de compétences stratégiques, cognitives et

[219] Les investisseurs institutionnels ne s'impliquent pas davantage dans la stratégie de l'entreprise : leur seul critère de choix est la rentabilité financière au regard du risque pris.

financières qui assurent le développement et la compétitivité de l'entité ainsi constituée. Le pouvoir qui revient aux dirigeants et aux administrateurs doit être finalisé, c'est-à-dire exercé au nom de l'intérêt de l'entité qui, à la fois, synthétise et dépasse l'intérêt de ses principales parties prenantes (actionnaires et salariés). » (Aglietta et Rebérioux, 2004).

Chapitre 8 – Entreprise, coût historique et gouvernance

La gouvernance actionnariale a servi de cadre à de très nombreuses études empiriques dont les résultats sont, dans l'ensemble, contradictoires et peu concluants. Les élargissements à l'ensemble des parties prenantes de ce cadre d'analyse traditionnel n'ont pas modifié celui-ci en profondeur. Malgré un programme de recherche considérable, l'introduction de ce nouveau paradigme n'a pas permis de faire émerger des lois de comportement suffisamment générales et acceptées pour expliquer l'action des producteurs et des utilisateurs de l'information comptable.

S'il n'y a pas à ce jour de consensus sur une théorie comptable universelle, ni sur la reconnaissance d'un paradigme commun à tous, il apparaît que les théories comptables du propriétaire et de l'entité s'opposent sans que l'une domine l'autre au regard des pratiques actuelles. Ces deux théories butent sur les deux problèmes que sont celui de la valorisation des mouvements comptables, entre le coût historique ou la juste valeur, et celui de la répartition à toutes les parties prenantes de la valeur créée.

Notre travail de recherche qui se veut être une contribution à la résolution de ces deux problèmes repose sur l'idée que c'est l'échange marchand qui fait la spécificité de l'entreprise de manière irréductible aux autres organisations : l'entreprise est créée et elle fonctionne pour réaliser de la manière la plus efficace possible des échanges sur ses marchés. Cette hypothèse exige que nous définissions ce que nous entendons par « entreprise » et quelle est la nature de la relation qui existe entre sa gouvernance et la comptabilité en coût historique.

Après avoir montré que l'entreprise n'est qu'une fiction patrimoniale et un nœud de marchés, l'étude de l'échange nous permettra de proposer une explication cohérente de la relation entre la comptabilité et la gouvernance en la fondant sur une théorie du coût historique. Notre objectif est de montrer que l'utilisation du coût historique pour valoriser les actifs et les passifs de l'entreprise doit être conservée face à la notion, préconisée par les Etats-Unis et l'IASB de « juste valeur », ou « prix instantané du marché », qui modifie du tout au tout le management et les structures de l'économie de marché.

Vouloir construire une théorie du coût historique revient à affirmer que celui-ci relève d'une science et non d'une technique ou d'un art ou encore d'un mélange de ces trois statuts. Or les chercheurs en comptabilité sont très partagés sur ce statut : soit ils évitent de se positionner dans le débat (Faure, Rivière, etc.), soit ils optent pour la conception en tant que science (Fages, Delaporte, etc.) ou bien celle correspondant à une technique (Penglaou,

Lassègue, Pérochon, etc.) ou alors ils préfèrent la considérer comme un art (Berran, Féjès, etc.).

Après avoir présenté les différentes approches de la comptabilité par les auteurs, nous montrerons en quoi elle peut être considérée comme une science et à quelle condition nous pouvons construire celle-ci. Reprenant alors l'hypothèse émise par Mattessich qu'elle est « normative conditionnelle » car elle s'adapte à la bureaucratisation croissante des sociétés, nous montrerons, en mobilisant les travaux de René Girard[220] sur la relation entre la violence et le sacré, qu'elle devrait constituer un système d'interdits destinés à contrôler la violence inhérente aux rapports humains.

8.1 - L'évolution de la pensée comptable

8.1.2 - La comptabilité conçue comme une technique

Comme nous venons de le voir dans les chapitres précédents, la pratique comptable qui a une longue histoire derrière elle a été prégnante pendant très longtemps dans l'approche que l'on avait de la « théorie » comptable. Bien que celle-ci ait participé à la création des premières formes de la vie économique et sociale, la question de savoir si elle est une science, une technique ou un art, ne s'est pas posée jusqu'aux environs de 1830. Seul le travail technique de saisie des écritures était défini depuis très longtemps par les différents auteurs qui confondaient alors la comptabilité avec la tenue des comptes. Tout au plus Degrange (1801) définissait-il la comptabilité comme un art, celui « *de tenir des notes exactes et bien ordonnées…* ». La pensée comptable était donc essentiellement technique, produisant dans l'action un savoir destiné à l'action.

Certains auteurs avaient bien commencé à se poser des questions de fond sur la technique comptable mais ils y répondaient par la mise au point de procédés concrets comme l'invention de la technique du « journal / grand-livre » par Edmond Degranges père (1795) ou celle des feuillets mobiles par J. S. Quiney (1817). Les tentatives de rationalisation des pratiques qui étaient proposées en utilisant ou non le mot « théorie » restaient limitées,

[220] R. GIRARD, membre de l'Académie Américaine des Arts et des Sciences depuis 1979 et de l'Académie Française depuis 2005, est Professeur de littérature et d'anthropologie dans plusieurs universités américaines dont celles de Buffalo, John Hopkins de Baltimore et Stanford en Californie. Il se définit lui-même comme un anthropologue de la violence et du religieux pour expliquer la constitution des phénomènes culturels de toute société. Le point de départ de sa réflexion se situe dans l'analyse des rapports de désir dans les grands romans écrits au cours de l'histoire et par laquelle il mettra en évidence la notion de « désir mimétique ».

soit à des justifications pédagogiques des méthodes utilisées, principalement la partie double, soit dans des réflexions sur les contours de l'objet comptable ou de ceux de la discipline. Cette vision technicienne a retardé la prise en compte par la comptabilité des changements économiques et sociaux qui ont pourtant un effet direct sur elle[221].

L'Encyclopédie du Commerce (1839) fait exception à ce mouvement puisqu'elle choisit de définir la comptabilité comme « une science » devant être distinguée de « l'art de la tenue des livres » qui est conçu comme la « pratique de cette science ». Autrement dit, il existe un travail intellectuel, celui du comptable qui conçoit la comptabilité et un travail répétitif, celui du teneur de livres qui exécute ce que le comptable lui dit de faire. Cette distinction puise sa légitimité dans le fait que le mot « comptable »[222] qui était utilisé pour désigner un responsable dans l'Administration royale ne devant pas être confondu avec le teneur de livres, est à l'origine du mot « comptabilité »[223]. C'est à partir de 1839 que, progressivement, le mot « comptabilité » va supplanter l'expression « tenue des livres » au travers de l'opposition entre conception et exécution du travail comptable, l'expression « tenue des livres » disparaissant de manière quasi-définitive après la Seconde Guerre Mondiale.

Cette tentative de l'Encyclopédie d'associer la comptabilité à une « science » et la tenue des livres à un « art » se révéla infructueuse jusqu'au début des années 1860 où des auteurs comme Adolphe Guilbault (1865) et Eugène Léautey (1903) en France relanceront le débat en commençant à en parler comme étant une science alors qu'aux Etats-Unis Folsom (1873) développera sa théorie de l'entité.

Guilbault se fonde sur une classification des comptes qui les structure pour permettre de suivre les différentes phases de la fabrication en vue de l'obtention des prix de revient.

Léautey, en proposant d'utiliser un modèle de bilan uniforme pour toutes les sociétés peut être considéré comme un des précurseurs des futures normalisations comptables.

Folsom, comme Courcelle-Seneuil (1872) en France, construira une théorie de la comptabilité s'appuyant sur la distinction entre l'entreprise et son propriétaire.

---

[221] Nous pouvons d'ailleurs constater, encore actuellement, que l'accent est mis sur les techniques, les procédures et les méthodes de préparation des états financiers dans l'enseignement de la comptabilité ce qui comporte des lacunes importantes car il est simplement demandé à l'étudiant d'acquérir la capacité et l'habileté se résumant à la pratique des comptables, au lieu de l'inciter à s'approprier les connaissances lui permettant d'acquérir une compréhension appropriée des techniques mises en œuvre par les comptables pour résoudre les problèmes qu'ils rencontrent quotidiennement.

[222] Le mot « comptable » est un dérivé du mot « compte »,

[223] Le mot « comptabilité » qui semble remonter à 1579 fut défini pour la première fois dans l'Encyclopédie en 1753.

Le premier Congrès des Comptables Français en 1880 marquera un tournant décisif en parlant de la comptabilité comme d'une science que l'ouvrage de Léautey et Guilbault (1889) assoira fermement auprès de nombreux auteurs jusqu'en 1914. Explorant les liens entre l'économie et la comptabilité, ils ont expliqué en détail la proposition faite par l'Encyclopédie du Commerce cinquante ans auparavant de distinguer la tenue des livres comme un « art » et la comptabilité comme une « science » qui recouvre à la fois l'organisation du processus d'élaboration des comptes, le résultat de ce processus et le lieu où se font ces opérations, c'est-à-dire le service comptable. Il est vrai que le comptable est le témoin de la vie de l'organisation dont il doit saisir les faits, lesquels ont été préalablement examinés par de nombreuses autres disciplines. Il observe l'action des autres services, analyse et enregistre les faits qu'il constate, les classe et, périodiquement, en fait la synthèse sous forme de tableaux qu'il présente au chef de l'organisation pour le renseigner. Observer, analyser et enregistrer, classer, synthétiser pour renseigner constitue le rôle du comptable. Faute de pouvoir observer directement leurs actes, le comptable demande aux autres services de les lui faire connaître par des documents ou « pièces comptables » qui seront, par conséquent, le fondement et l'instrument essentiel de l'œuvre comptable.

L'objectif de Léautey et Guilbault est de construire une théorie des comptes qui permette de justifier la technique des enregistrements comptables. Pour cela, ils proposent de considérer la comptabilité comme une « branche de la mathématique, c'est-à-dire de la science qui a pour objet l'étude rationnelle des grandeurs pouvant être dénombrées, mesurées, évaluées… » et non comme un ensemble d'opérations arithmétiques. Il est possible de trouver une structure rationnelle entre les différents comptes, de l'achat des matières premières à la vente des produits finis de manière à pouvoir suivre, à tout moment, le changement que les opérations économiques apportent à la valeur des entreprises pour ceux qui les possèdent ou les contrôlent. Dans ce sens, le compte « capital » représente le propriétaire de l'entreprise, leur théorie étant représentative de la théorie du propriétaire, ou théorie patrimoniale, qui met l'accent sur le bilan et non sur l'enregistrement des écritures tout en focalisant l'attention sur la réalisation d'un profit pour le propriétaire franchissant ainsi une étape vers la théorie de la firme. En effet, selon Mattessich (2003), la réflexion comptable du début du 20ème siècle, en séparant l'entreprise de ses propriétaires par la distinction faite entre les capitaux et le résultat annuel, a contribué à faire accepter la théorie de l'entité qui est une théorie « matérialistique » d'une seule série de comptes. Ces propos ne sont acceptables que dans la mesure où l'entreprise est assimilée à la société commerciale qui lui sert de support juridique. Ils ne le sont plus si, conformément à la position que nous avons adoptée, il est fondamental de bien distinguer l'une de l'autre.

Lemarchand (2004) a confirmé ce choix de la France de considérer dès la fin du 19ème siècle la comptabilité comme une science à uniformiser.

Gabriel Faure (1927) renouvella la théorie de la personnification des comptes, qu'il qualifie de « théorie juridique », en supposant qu'en ouvrant un compte pour savoir de combien son titulaire est créancier ou débiteur, il existe derrière celui-ci une personne physique ou morale, c'est-à-dire « un être ayant des droits et des obligations ». Cette personnification des comptes est associée à une distinction entre entreprise et propriétaire qui a été par ailleurs qualifiée de théorie de la double personnalité. La comptabilité suit donc l'ensemble des échanges entre les différentes personnes concernées.

Alors que Guiseppe Cerboni (1901) proposait la « théorie personnalistique » bicontiste de la comptabilité fondée sur la série des comptes du propriétaire et celle de l'administrateur, Jean Dumarchey (1914) s'intéressa à la « théorie positive » tricontiste de la comptabilité[224] fondée sur trois séries de comptes concernant les actifs, les passifs et la situation nette. Il utilisa les mathématiques, la philosophie, l'économie et la sociologie pour décrire une réalité complexe en proposant un bilan qui permette de donner une forme concrète à l'image de cette réalité. La comptabilité ne doit pas se focaliser sur la passation des écritures mais sur le bilan qui en devient la pierre angulaire. Il propose une définition de l'équation du bilan qui s'appuie sur une conception du compte comme une classe d'unités de valeur variable dans l'espace et le temps et pour lesquelles il est possible de construire une science appelée « comptabilité ». En articulant ainsi la passation des écritures autour du bilan, la comptabilité n'est plus réduite à une simple technique d'écriture mais devient une représentation de la transformation et de l'évolution de la valeur qui utilise la mathématique comme moyen de démonstration.

Charles Penglaou (1929), considéré comme le fondateur de l'Ecole française de Comptabilité, refusa de reconnaître la comptabilité comme une science, ce qui suscita des débats contrastés parmi les auteurs de son époque[225]. Il reconnaît cependant que la comptabilité peut donner l'illusion d'être une science car elle porte sur des faits certains qui la précèdent et qu'elle révèle en appliquant une méthode rigoureuse, ce qui l'amène à la

[224] La théorie positive de la comptabilité de Dumarchey n'a rien à voir avec celle de Watt et Zimmerman (1978)

[225] Gabriel Faure écrit à propos du livre de Penglaou *Introduction à la technique comptable* que, « sans être taxé d'exagération », il « marque une date dans notre histoire professionnelle ». *(L'évolution de l'esprit comptable. Ses conséquences*, conférence faite à la Société de comptabilité de France, 26 octobre 1929). A l'opposé, René Delaporte écrit : « La comptabilité est la science des comptes appliquée aux mouvements des cycles d'opérations quelconques, pour en recenser, grouper et classer leur objet et en tirer les raisonnements chiffrés. » (*Concepts raisonnés de la comptabilité économique*, Neuilly, 1930, p. 3).

rapprocher de la statistique (Penglaou, 1929). Mais, elle n'est pourtant qu'une technique car elle sélectionne les faits en fonctions de théories préalables et elle poursuit une finalité intéressée qui est celle de pouvoir agir sur l'organisation alors que la science doit permettre d'accéder à une connaissance pure et désintéressée. Il ne s'agit pas d'élaborer une épistémologie conçue comme une théorie de la connaissance qui, selon lui, n'a rien à faire en comptabilité[226], mais d'observer les principes comptables pour en découvrir les limites (Penglaou, 1963).

La première limite vient de l'obligation d'additionner des éléments hétérogènes tels que les stocks, les clients, etc. pour obtenir les documents de synthèse. Ne pouvant fournir une mesure précise de la réalité, la comptabilité ne peut pas être considérée comme une science. De plus, son domaine de définition ne correspond pas à la totalité des faits réels qui touchent une organisation mais seulement à certains aspects qu'elle veut représenter : juridique, fiscal, économique ou administratif.

Devant satisfaire à la fois les exigences du droit, de la fiscalité, de l'économie et de l'administration, la comptabilité ne peut que représenter le réel de manière fragmentée et non dans sa totalité. Le Plan Comptable Général joue dans la construction de cette représentation un rôle décisif dans la mesure où il indique les faits à comptabiliser, apportant ainsi les règles sur l'attitude que les comptables doivent adopter lorsqu'ils sont incertains des écritures à passer. Et comme les pratiques sociales évoluent, le Plan comptable ne peut que faire l'objet d'adaptations successives comme nous pouvons le constater en France depuis le premier Plan Comptable Général de 1947.

Suite à un travail épistémologique conduit par Lassègue (1962) pour montrer que la comptabilité ne peut être considérée que comme une technique, Penglaou (1963) prévoit, à juste titre d'ailleurs, que la précision et le réalisme de cette investigation aura « un grand retentissement ». Pierre Lassègue (2007) qui est l'éminent disciple de Penglaou exprime le même refus de considérer que la comptabilité soit autre chose qu'une technique et, en aucun cas, une science :

« *L'objectif ultime de la comptabilité est de donner la description la plus proche possible de la réalité; toutes les autres règles ne sont que des moyens pour atteindre ce but et il faut les compléter ou même les écarter si c'est nécessaire pour atteindre l'image fidèle. La condition d'image fidèle a été introduite par la 4ème directive européenne. Elle n'est pas l'application de*

[226] Penglaou (1963) : « Ceci posé… écartons dès maintenant l'acception du mot « epistemology », qui signifie dans les pays anglo-saxons « théorie de la connaissance », thème qui n'a rien à faire ici. C'est essentiellement l'étude critique des principes, des hypothèses des résultats des diverses sciences (qu'il soit permis d'ajouter « technique »), destinés à déterminer la valeur et la portée objective », cité par Augustin (1995).

bonne foi des principes fondamentaux des règles en vigueur, elle est surtout un objectif atteindre. ».

Lors d'un exposé fait le 28 novembre 1961 devant l'Académie de Comptabilité, il reconnaît que le rôle de la comptabilité ne peut que s'étendre considérablement, puisqu'elle est l'une des pourvoyeuses possibles de chiffres dont l'analyse économique a besoin pour mener à bien ses démarches mais qu'elle porte la marque de ses origines et est gauchie par des préoccupations juridiques et fiscales. La comptabilité ne peut alors être considérée que comme une technique auxiliaire de l'économie car on la trouve toujours associée à autre chose : à une méthode d'organisation, à un schéma juridique, à un raisonnement économique, etc.[227] Cette étude épistémologique cherche à montrer que la comptabilité est un langage normalisé qui facilite la communication et permet des comparaisons entre les entreprises, c'est-à-dire une forme avec laquelle on traduit les observations du réel en chiffrant des phénomènes économiques. Le respect de ce formalisme est la condition pour qu'elle remplisse son rôle juridique en fournissant un moyen de contrôle mais aussi de preuve en cas de litiges avec les différentes parties prenantes de l'entreprise.

Ne voulant ni surestimer, ni sous-estimer la comptabilité, Penglaou et Lassègue semblent définir la science par opposition à ce qu'ils considèrent comme une technique car, pour eux, les faits s'imposent au chercheur sans que celui-ci puisse les sélectionner. De plus, la discipline comptable a besoin des autres disciplines pour se développer car elle ne produit aucune loi nouvelle par elle-même. Enfin, la comptabilité en étant au service des besoins des utilisateurs des comptes ne peut pas prétendre à la recherche de la connaissance pure comme c'est le cas pour les autres sciences.

En disant cela, il nous semble qu'ils oublient le caractère précaire et approximatif des hypothèses scientifiques comme le rappelle Popper (1995) lorsqu'il dit que « *l'histoire des sciences n'est rien d'autre que l'histoire des guerres perdues d'avance* ».

En définitive, dans l'Entre-deux Guerres en France, pour ne pas avoir à choisir sur le statut de la comptabilité, ce sont plutôt ses formes, générale, financière, commerciale, auxiliaire, analytique, etc. qui seront privilégiées au détriment des définitions.

Les plans comptables qui seront publiés dès après la Seconde Guerre mondiale reflètent bien cette attitude.

8.1.3 - La comptabilité en coûts historiques dans les Plans Comptables

[227] Par exemple, elle traite différemment un terrain ou une machine en vertu d'un raisonnement économique montrant que, contrairement à celle de la machine, la valeur du terrain n'est pas diminuée par l'utilisation que l'on en fait.

Les normalisations de 1947[228] et 1957 simplifieront les formes de la comptabilité en proposant un modèle dualiste fondé sur la comptabilité générale et la comptabilité analytique, mais n'apporteront pas d'éclairage nouveau sur l'opposition entre « sciences », « technique » et « art ».

Le PCG 1947[229] n'avait pas de caractère obligatoire et seules les entreprises révisant ou ayant révisé leur bilan se devaient d'établir leurs comptes en respectant sa terminologie, ses règles et son modèle de présentation des états financiers.

Le PCG 1957[230] ne fut qu'une mise à jour du PCG 1947 dont il en avait gardé la structure. Cependant, aux termes de l'article 59 de la loi du 28 décembre 1959, il devait être procédé à une application progressive du PCG 1957 dans les entreprises. Le décret du 13 avril 1962 imposa la mise en place des comités professionnels, comprenant notamment des chefs d'entreprise et des techniciens comptables, et la réalisation des procédures conduisant aux plans comptables professionnels qui adaptèrent les règles générales de normalisation du PCG aux besoins et moyens des entreprises industrielles compte tenu de la nature de leur activité et de leur dimension. L'article 9 du décret du 13 avril 1962 stipula que des arrêtés interministériels fixeraient dans chaque cas les modalités et délais de l'application de ces plans comptables professionnels. C'est uniquement par ce biais que le PCG 1957 fut rendu obligatoire.

Bien que ces Plans 1947 et 1957 ne se soient pas intéressés à définir le statut de la comptabilité, la détermination de celui-ci n'est pas un simple exercice académique de style dans la mesure où elle conditionne son organisation, c'est-à-dire la manière dont un pays la conçoit et la met en œuvre pour satisfaire aux besoins qui sont les siens. Autant dire que ce débat n'est toujours pas clos puisque Colasse (2001) proposa de sortir la science de la comptabilité en distinguant celle-ci de la science comptable.

La révision du Plan Comptable Général 1957 débuta en 1968 et dura 10 ans. La nouvelle version du PCG[231] sera remplacée sans apporter de modifications techniques significatives par le PCG 1982[232]. Celui-ci fut l'objet, pour la première fois en France, de lois votées par le Parlement : loi comptable du 30 avril 1983[233] et loi du 3 janvier 1985[234] relatives

[228] Celle de 1942 ayant été abandonnée en 1945 en raison de la participation active du gouvernement de Vichy dans son élaboration.

[229] Arrêté du 18 septembre 1947, décrets du 5 février 1946, du 29 juin 1948 et du 28 octobre 1952.

[230] Arrêté ministériel du 11 mai 1957.

[231] Arrêté du ministre de l'Économie et des Finances en date du 8 juin 1979.

[232] Approuvé par l'arrêté du 27 avril 1982 et complété par celui du 9 décembre 1986.

[233] Entrée en application à compter du 1er janvier 2004 par le décret du 29 novembre 1983.

[234] Entrée en application par le décret du 17 février 1986.

respectivement aux comptes individuels et aux comptes consolidés des entreprises. Elles ont permis la transposition de la 4ème et de la 7ème directives européennes dans le droit positif français. Leur contenu a ensuite été repris dans le code de commerce traduisant ainsi l'émergence d'un droit comptable français fondé sur la cohabitation du PCG 1982, des lois comptables et des directives européennes, ce qui fut source d'enrichissement mais aussi de contradictions.

Le Plan Comptable Général 1982 définissait dans son introduction page VII, la comptabilité dite générale ou financière comme : « *… un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer les données de base chiffrées et de fournir, après traitement approprié, un ensemble d'informations conforme aux besoins des divers utilisateurs intéressés* ». L'évaluation des postes ne pouvait se faire qu'en coûts historiques.

Le 22 juin 1999, le ministère des Finances prit deux arrêtés qui ont homologué les règlements 99-03 et 99-02 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable (CRC). Le premier substituait le Plan comptable général 1999 à celui de 1982 qui fut entièrement refondu et réécrit à « droit quasi constant »[235] comme un code sous la forme d'articles. Le deuxième portait sur les règles et méthodes relatives aux comptes consolidés des sociétés commerciales et des entreprises publiques.

Cette réécriture sous forme de règles organisées en articles facilite la mise à jour régulière du PCG par de nouvelles normes comptables. Il ne comporte plus qu'un seul volet consacré exclusivement à la comptabilité générale ou financière, les dispositions relatives à la comptabilité analytique ayant été exclues en raison de leur caractère facultatif.

Le 1er mars 2006 fut publiée la dernière version du Plan Comptable Général proposée par le Comité de la Réglementation Comptable dans son règlement CRC 99-03 du 29 avril 1999 modifié et complété ensuite par de 31 nouveaux règlements ponctuels. La définition précédente de la comptabilité a été remplacée par celle du règlement CRC 99-03, Article 120 - 1 : « *La comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture* »[236].

[235] Par « droit constant ou quasi constant », il faut comprendre que le sens des règles est respecté.

[236] Règlement 99-03 du Comité de la réglementation comptable en date du 29 avril 1999, tel que le présente le P.C.G. 1999 - Article 120-1. Ce règlement, homologué par arrêté conjoint du Garde des sceaux, Ministre de la justice, du Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie et du Secrétaire d'Etat au budget en date du 22 juin 1999 (J.O. du 21 septembre 1999, p. 14107), a été établi à partir de l'avis 98-13 du Conseil national de la comptabilité du 18 décembre 1998.

Ces définitions du Plan Comptable Général de 1982 et de celui de 1999, version 2006, font apparaître la comptabilité comme un ensemble de pratiques organisationnelles et sociales que Claude Pérochon (1995) a qualifié de « technique d'information quantitative » décrivant monétairement l'activité et la situation de toute organisation. En cela, il rejoint Albert Veyrenc (1957) pour qui le but de la comptabilité était d'enregistrer méthodiquement toutes les opérations de manière à pouvoir déterminer à tout instant la situation précise et le résultat net de l'exploitation de l'organisation.

Ces prises de position d'auteurs importants et très influents en France mettent toutes l'accent sur une conception de la comptabilité assimilée à un outil pratique dont l'utilité technique semble résider dans la production et la diffusion par les organisations des informations presque exclusivement financières qu'elles transmettent à leurs partenaires économiques et sociaux. Ses objectifs sont alors de présenter des états financiers et de permettre d'effectuer des comparaisons périodiques pour apprécier l'évolution de l'organisation dans une perspective de continuité de son activité. Par ailleurs, si cette nouvelle définition de la comptabilité dans le Plan Comptable Général 1999 n'est pas révolutionnaire, elle marque une évolution dans la mesure où l'image fidèle est désormais placée au rang d'unique objectif de la comptabilité en remplacement du triptyque traditionnel « prudence, régularité, sincérité ». Contrairement à la prudence, à la régularité et à la sincérité, l'image fidèle n'était pas définie dans la terminologie du Plan Comptable Général 1982. Cette notion d'image fidèle est inspirée du concept anglo-saxon de « true and fair view » internationalement reconnu.

L'image fidèle ne peut pas se résumer par le simple respect des principes comptables que traduit celui de régularité (Lassègue, 2007). Si celui-ci est nécessaire, il n'est pas toujours suffisant pour atteindre cette image qui est une notion globale et assez imprécise intégrant, non seulement, le respect des règles (les principes comptables, en l'espèce) mais aussi une sorte d'obligation de fournir « loyalement » toute l'information utile et pertinente pour permettre à des tiers d'avoir, à travers les états financiers, une perception exacte de la réalité économique de l'entreprise.

L'image fidèle est, en quelque sorte, la meilleure traduction possible de la situation de l'entreprise. L'image fidèle doit être fournie globalement par les états financiers, c'est-à-dire par le bilan, le compte de résultat et l'annexe. Sur la forme, la présentation des comptes doit également contribuer à donner une image fidèle. L'article 123-15 Code de Commerce prévoit notamment que : « Le bilan, le compte de résultat et l'annexe doivent comprendre autant de rubriques et de postes qu'il est nécessaire pour donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise ».

La notion d'image fidèle correspond ainsi à une conception de la comptabilité comme une technique exacte et pouvant faire l'objet d'une certification, ce qui réduit de manière étroite la signification de l'expression « true and fair view ». En se limitant au seul problème de la correspondance avec la réalité, l'image fidèle insiste sur la fidélité qui correspond plus à cette autre chose qu'est la « representational faithfulness » américaine. La comptabilité ne dit pas simplement le « vrai (le true) », elle le construit en ne retenant que certains faits, c'est-à-dire en faisant des choix qui relèvent de « l'éthique (le fair) ». C'est cette dernière dimension qui est masquée dans la notion d'image fidèle sous l'influence, nous semble-t-il, des nombreux travaux dits « positifs » qui visent à la vérité et donc à l'objectivité par l'explication des pratiques alors que le « fair », en tant qu'éthique, ne peut être que subjectif et non opératoire.

Parallèlement,nous constatons que les Plans comptables français ne donnent pas beaucoup d'informations sur ce que pourrait être une « science comptable ».

8.1.4 - La comptabilité comme objet de recherche et la juste valeur

C'est essentiellement après la crise de 1929, que les choses vont commencer à changer avec l'apparition du « chercheur en comptabilité » qui va être à l'origine de constructions intellectuelles qualifiées de « théories » (Colasse, Saboly, Turrillo, 2001). Le thème central de la recherche comptable qui fait consensus entre tous les chercheurs est celui de l'évaluation, celle-ci étant étroitement liée à d'autres notions comptables comme l'information comptable, la pratique comptable, la reproduction de la valeur dans le temps, la distinction entre le profit et la rente, la classification des opérations, l'allocation des ressources, etc.

Jusqu'à la fin du 19ème siècle, l'évaluation des comptes se fait généralement en « valeurs de marché », c'est-à-dire en supposant la liquidation de l'entreprise de manière à déterminer sa capacité à rembourser ses dettes. Il est d'usage courant d'appeler « théorie statique de la comptabilité » cette pratique de l'évaluation.

A partir des années 1920, l'essor du marché financier soutenu par l'attrait des épargnants pour ces nouveaux titres confirme la tendance initiée au début du 20ème siècle concernant l'affirmation des sources externes de financement. En s'inscrivant au sein de relations socio-économiques structurées par le capitalisme, la comptabilité, dans son rapport aux tiers, est tiraillée entre deux options contradictoires. Il s'agit de savoir quelle conception de la comptabilité est à privilégier entre la conservation du secret des affaires et la diffusion de l'information comptable aux investisseurs potentiels, en acceptant ainsi un droit de regard externe sur la gestion de l'entreprise. Les sociétés industrielles vont alors adapter l'outil comptable en fonction de leurs nouveaux besoins. Des changements sont tout d'abord

marqués dans l'évaluation des biens. Les entrepreneurs ne peuvent plus se satisfaire d'une évaluation des biens au plus bas du coût de revient ou du prix de marché. Ce mode d'évaluation était dicté par le principe de la liquidation fictive de l'entreprise, qui ne correspond plus à la réalité économique. Les propos d'un juriste, Albert Amiaud, commentant l'arrêt du tribunal de Rouen du 10 mars 1909 confirment cette évolution : « Les objets immobilisés, les usines, matériels, machines ne sont pas portés au bilan au prix où ils pourraient être vendus, mais d'après la valeur des services qu'ils sont encore susceptibles de rendre à la société, d'après leur valeur d'activité par opposition à la valeur de liquidation ». Cette jurisprudence rompt avec la domination de la valeur de marché et met en avant une évaluation à la valeur d'usage pour les actifs fixes et, plus particulièrement, pour les immobilisations corporelles. L'atténuation du principe de l'évaluation à la valeur de marché s'explique par le déplacement de l'objet de la comptabilité. En effet, la comptabilité ne doit plus répondre à un objectif de recouvrement de l'ensemble des dettes, mais doit permettre en permanence de mesurer l'efficacité de l'entreprise. Dans ce contexte, les biens vont figurer à l'actif du bilan à leur « valeur coût » déterminée au moment de l'entrée dans le patrimoine de l'entreprise. Les biens acquis figureront à leur valeur d'acquisition, ceux produits à leur valeur de production et enfin les biens échangés seront enregistrés à leur valeur d'échange. En l'absence du recours à la valeur de marché pour valoriser l'ensemble des biens détenus par l'entreprise, le nouveau modèle comptable, qui a été qualifié de comptabilité dynamique, doit déterminer un nouveau référentiel pour évaluer l'usure et l'obsolescence des équipements utilisés. Dans le cadre de ce nouveau modèle, le concept d'amortissement s'est construit lentement dans la mesure où la littérature comptable du début du 20ème siècle fait encore référence à la notion de dépréciation telle qu'elle est appréhendée dans le modèle comptable statique prônant la valeur de marché.

Dans la première moitié du 20ème siècle, des auteurs, notamment allemands, s'en prennent vivement à cette manière de concevoir la comptabilité et proposent de nouveaux modes d'évaluation.

Herman Veit Simon (1889) propose de retenir la valeur d'usage basée sur l'actualisation des cash flows espérés de l'utilisation des investissements dans les moyens de structure. Par souci de prudence afin d'éviter de distribuer des dividendes non réalisés, il propose de retenir le coût d'acquisition comme limite supérieure à cette valeur d'usage.

Eugen Schmalenbach (1920) propose une « théorie dynamique de la comptabilité » fondée sur la notion de coût historique. Il considère le bilan uniquement comme un réservoir de coûts à répartir, l'amortissement n'ayant pour lui rien à voir avec les variations de la valeur de marché des biens. Il n'est donc pas possible de déterminer le résultat économique en dressant un bilan qui reflète le patrimoine de l'entreprise. Le résultat se calcule uniquement à partir d'une répartition des coûts conforme à l'activité de l'entreprise. A ce titre,

il proposera en 1927 son fameux plan comptable moniste associant dans un même corpus les comptabilités générale et analytique. Ce plan comptable allait inspirer les tentatives de standardisation des comptabilités dans de nombreux pays.

Fritz Schmidt (1921) met l'accent sur l'influence en comptabilité de l'inflation, forte à son époque. Distinguant les « valeurs réelles » non sujettes aux effets de l'inflation des « valeurs monétaires » qui le sont, il montre que l'entreprise ne peut survivre si les éléments non monétaires ne sont pas évalués à leur valeur de marché, c'est-à-dire à leur coût de remplacement. Contrairement à Schmalenbach, il considère que le bénéfice de l'entreprise n'est que la variation de son patrimoine, le capital étant de nature non monétaire et devant être réévalué sous peine de fausser le calcul de la rentabilité.

D'une manière générale, jusqu'au début des années 1960, la recherche en comptabilité est de nature normative, qu'elle soit fondée sur des approches inductives (Littleton-1953, Ijiri-1975) ou déductives (Patton-1922, Chambers-1965, Gensse-1985) des problèmes posés.

A partir de 1960 est apparue aux Etats-Unis une nouvelle génération de chercheurs qui ont rejeté les théories existantes au prétexte qu'étant normatives, elles étaient « non scientifiques », leur préférant une approche empirique, analytique et quantitative qui permette de développer des techniques d'identification de concepts et de leurs inter-relations. L'utilisation d'un appareillage statistique et mathématique perfectionné leur faisait fermement espérer que la comptabilité scientifique moderne qu'ils tentaient de définir à partir des relations existant entre les états comptables et les cours boursiers, allait révolutionner la pratique comptable courante. Il s'inspirait de la démarche positive en économie, élaborée par J. N. Keynes (1891) et reprise par M. Friedman (1953) et l'Ecole de Chicago. Ce nouveau courant puisait ses racines dans la théorie de l'agence qui identifiait plusieurs raisons pour lesquelles une gouvernance d'entreprise par la valeur actionnariale augmente la valeur des entreprises.

La problématique de la création de valeur actionnariale, en marquant une rupture radicale avec la conception traditionnelle de la performance, fut l'argument qui leur permit, à la suite de nombreuses études statistiques initiées par Beaver (1968) ainsi que par Ball et Brown (1968), de remettre en question l'opinion classique selon laquelle le marché porte un regard perspicace sur les bénéfices comptables. Les résultats de ces études et de celles qui suivirent, en montrant que les indicateurs comptables et autres ratios traditionnels n'offraient qu'un tableau de bord volumétrique peu propice aux extrapolations qualitatives en termes de stratégie à suivre, trouvèrent un écho très fort dans la communauté financière. Sur la croyance qu'ils ne pouvaient perdurer que tant que les marchés financiers n'exigeaient pas

une certaine rentabilité, ils furent frappés d'obsolescence, ne répondant pleinement ni aux besoins des marchés financiers ni à ceux du management. Alors que l'on croyait à l'utilité décisionnelle des nombres comptables obtenus selon des principes et des méthodes jugés les plus pertinents pour leurs utilisateurs dans le cadre d'une approche essentiellement normative de la comptabilité, les tests qu'ils réalisèrent montrèrent que la publication du résultat comptable traditionnel avait un effet très limité sur le comportement du marché financier, celui-ci ayant déjà anticipé les évolutions par d'autres canaux informationnels.

Le problème de la nature de l'utilité des nombres comptables comme éléments de base du système de production d'information financière était alors posé. En réaction, vers la fin des années 1970, un paradigme fondé sur l'utilité contractuelle des nombres comptables a émergé. En s'inspirant de la démarche positive de M. Friedman (1953) en économie, Ross L. Watts et J. L. Zimmerman (1978, 1979 et 1986) de l'Ecole de Rochester ont essayé de déplacer l'utilité décisionnelle normative du nombre comptable disant « ce qu'il devait être » à une utilité contractuelle positive expliquant « pourquoi il était ce qu'il était et quels effets il pouvait avoir sur les gens et sur l'allocation des ressources » (d'après Jensen et Meckling, 1976). Développant l'idée, dans leurs articles de 1978 et 1979, que le nombre comptable n'est pas neutre car il est le reflet des choix des dirigeants cherchant à maximiser leur utilité personnelle, ils ont tenté d'élaborer les lois du comportement de ceux-ci.

Ils abordèrent le problème des motivations des dirigeants sous l'angle de leur intérêt personnel et obtinrent des résultats qui confirmèrent l'hypothèse de Charles T. Horngren (1973) indiquant que les normes comptables sont des instruments politiques pour le gouvernement (américain) qui agit sur elles afin d'orienter l'action des entreprises en fonction de l'idée qu'il se fait de l'intérêt public. Ainsi, un dirigeant, en cherchant à maximiser son utilité qui est fonction de sa rémunération, des limites d'endettement de l'entreprise et des coûts politiques, va manipuler d'un montant adéquat le résultat de son entreprise. Plus ce montant est élevé, plus la rémunération est censée être élevée, plus les limites d'endettement de l'entreprise sont grandes et plus les coûts politiques sont importants. Il apparaît ainsi que la maximisation de l'utilité des dirigeants puisse être légitimée par l'intérêt public recherché par le gouvernement, autrement dit, que les dirigeants justifient leur « créativité comptable » parce qu'elle leur permet de maximiser leur richesse tout en tenant compte de l'intérêt public.

Etant fondée sur le paradigme de l'utilité contractuelle de l'information comptable, la théorie positive de la comptabilité repose sur le concept de Market for Excuses qui exprime la production par les dirigeants de justifications *ad hoc* servant d'alibis aux décisions qu'ils prennent. *Le nombre comptable est ainsi devenu sous la plume de ces auteurs un objet de nature subjective au service essentiellement des dirigeants.* Cherchant à éclairer la genèse des états financiers à partir du comportement des producteurs et des utilisateurs de

l'information comptable, elle emprunte ses schémas de raisonnement à la théorie positive de l'agence et à la théorie économique de la réglementation[237].

Pour la première, les mesures comptables jouent un rôle déterminant dans le suivi des contrats, ce qui place la comptabilité au cœur des relations d'agence. Ce rôle central conduit à formuler le problème du choix des méthodes et des normes comptables à partir de modèles fondés sur la rationalité économique des dirigeants et des propriétaires appréciée en termes de rémunérations et d'endettement.

Pour la seconde, la finalité des réglementations étant d'effectuer des transferts de richesses, les valeurs comptables fournissent une base pour les politiciens en leur permettant d'argumenter auprès de leurs électeurs du bien fondé des mesures prises et de celles qu'ils proposent, notamment en termes de normalisation et de réglementation comptable.

Selon la théorie positive de la comptabilité, les choix comptables les plus significatifs réalisés par les dirigeants, en fonction des situations dans lesquelles ils se trouvent, concernent :

1) l'intégration des intérêts des emprunts dans le coût des immobilisations à l'actif au lieu de les comptabiliser en charges,
2) le choix de la méthode d'amortissement, linéaire ou accéléré,
3) le choix de la méthode d'évaluation des stocks, FIFO ou LIFO,
4) l'intégration des coûts de recherche et développement à l'actif au lieu de les comptabiliser en charges,
5) l'évaluation des actifs de l'entreprise en valeur de marché non manipulable par les dirigeants et non sur un coût historique.

Aujourd'hui, il apparaît que les espoirs suscités par la théorie positive de la comptabilité ne se sont pas concrétisés en raison principalement de l'impossibilité pour « *les modèles comptables les plus perfectionnés de refléter l'immense complexité du réel, soumettant leurs auteurs à de nombreuses contraintes simplificatrices les rendant peu réalistes et les limitant aux situations extrêmes telles que les marchés parfaits et complets* » (Mattessich, 2006). Avec la théorie positive de la comptabilité, nous sommes revenus à une vision actionnariale de l'entreprise dans laquelle l'on cherche à obtenir des bilans en valeurs de marché actuelles comme dans la phase statique de la comptabilité au 19ème siècle. Mais il ne s'agit plus de protéger les créanciers puisque la perspective de liquidation de l'entreprise n'est plus retenue. Il s'agit d'une vision différente de l'entreprise conçue comme des paniers d'activités relativement autonomes et pouvant faire l'objet d'échanges sur le marché

[237] Posner (1974) dans le cadre de l'Ecole du Public Choice.

financier, au mépris de la prise en compte des autres parties prenantes à l'activité (Chiapello, 2008). La comptabilité qui était au service du développement économique fondé sur l'activité industrielle et commerciale se trouve mise au service des marchés financiers. Les élargissements à l'ensemble des parties prenantes du cadre d'analyse traditionnel de la gouvernance actionnariale n'ont pas permis de modifier en profondeur le modèle de la gouvernance actionnariale. Il est maintenant admis que les théories « normatives » et le raisonnement en matière d'évaluation n'étaient nullement arbitraires et faux et qu'à l'inverse, les espoirs soulevés par l'utilisation des mathématiques et des statistiques n'ont pas été satisfaits.

De leur côté et contrairement à Lassègue pour qui il n'est pas possible de concevoir une science comptable, Boisselier et Olivero (1995) vont utiliser leur modèle de représentation comptable pour essayer de préciser ce que pourraient être l'étendue et la portée de la recherche en comptabilité financière en montrant tout d'abord comment il est possible de passer de la comptabilité à la théorie comptable et, à partir de là, en précisant les différents champs de recherches comptables. Pour eux, la comptabilité financière doit être considérée comme un système d'observation et de représentation et non plus d'information, le deuxième étant finalisé et construit pour un ensemble d'utilisateurs auxquels il fournit des représentations du réel conforme à leurs besoins[238] contrairement au premier qui n'apporte que des informations dont la capacité cognitive est faible pour les décideurs potentiels car ceux-ci forment une pluralité d'acteurs différents qui imposent un compromis dans la production de l'information.

Ce compromis est source de conflits entre les utilisateurs de celle-ci qui ne retrouvent pas dans les représentations proposées un modèle conforme à leur modèle de référence de l'entreprise.

Ces représentations ne constituent pas un bloc monolithique à forte cohérence interne comme ce serait le cas si elles s'inscrivaient dans le cadre d'un système d'information car les principes comptables ne s'ordonnent pas les uns par rapport aux autres selon une même problématique. Ils sont, au contraire, utilisés de manière spécifique par chacun et, de ce fait, se situent à des niveaux différents d'intervention. En effet, les principes comptables fondamentaux n'apparaissent pas comme constituant un bloc figé dans la forme quel que soit le lieu où ils s'appliquent. Par exemple, les Américains hiérarchisent les principes selon trois niveaux d'importance décroissante[239] : celui des objectifs à atteindre par

[238] Il en est ainsi de la comptabilité de gestion.

[239] Les Standards of Financial Accounting Concepts (SFAC'S en abrégé) constituent un ensemble de six normes définissant le cadre conceptuel américain.

l'information produite puis celui des éléments du bilan et de la qualité de l'information comptable et, enfin, celui des concepts de mesure et d'enregistrement.

Au premier niveau, l'objectif principal est l'obtention d'informations utiles aux décisions d'investissement et de financement.

Le deuxième niveau voit apparaître les concepts comptables que sont l'actif, le passif, les capitaux propres, les dettes, etc. mais aussi la pertinence, la fiabilité, etc. de l'information comptable.

Au troisième niveau sont identifiés les principes comptables traditionnels.

En comparaison de cette situation, les principes en France sont considérés comme relativement égaux les uns par rapport aux autres et ils ne se distinguent pas non plus les uns des autres en termes de finalité. De plus, leur nombre est variable selon les approches des différents auteurs qui peuvent aussi leur accorder des niveaux d'importance différents.

Tout le problème se situe donc au niveau de la modélisation de la réalité observée. On peut alors concevoir deux grands domaines de recherche : la théorie du bilan (on peut remarquer à ce sujet que le terme italien « bilancio » est plus synthétique que la terminologie française, car il regroupe les états financiers expliquant les changements de situation de l'entreprise, bilan et compte de résultat) et l'instrumentation.

Pour Claude Alia et Robert Descargues (2009), le modèle comptable ne répond à aucun des critères scientifiques reconnus dans le contexte des deux paradigmes principaux actuellement en sciences de gestion : le positivisme et le constructivisme qui doivent permettre de préciser, selon celui auquel on se réfère, le problème de la nature des liens entre le réel et le modèle, celui de la place de l'observateur ou de l'utilisateur du modèle et du modélisateur ou du concepteur dans le processus d'élaboration des représentations. La notion de modèle prend des sens différents selon le paradigme scientifique considéré.

Ainsi, dans un cadre positiviste comtien, le modèle est une représentation « objective » d'un réel ontologique qui suppose que le réel existe en soi. Cela signifie, notamment, que le concepteur et l'utilisateur du modèle sont exclus du processus de modélisation. Dans ce paradigme, la scientificité du modèle dépend de sa capacité à restituer « la vérité du réel », autrement dit, selon la terminologie comptable, à restituer une image fidèle du réel.

L'apport majeur du paradigme constructiviste à la notion de modèle a été de réintroduire l'observateur (concepteur ou usager) dans le processus de modélisation. Ainsi, le modèle ne se définit plus comme une représentation objective du réel mais comme une représentation élaborée par un observateur pour répondre aux questions qu'il se pose sur le réel. Cette définition, inspirée de Minsky (1988), met en évidence le caractère téléologique du modèle, c'est-à-dire que celui-ci est élaboré en fonction des finalités du modélisateur. Or,

le modèle comptable est le fruit d'un processus de normalisation de la pratique qui s'est déroulé sur plus de cinq siècles. Le passer au crible des ces deux critères de scientificité retenus aujourd'hui ne peut que conduire à le repenser sur de nouvelles bases. Ses insuffisances en matière de représentation du réel (non respect de l'homomorphisme entre réalité et modèle) et en matière de méthode (non respect de l'isomorphisme entre modèle et méthode) font qu'il est inutile de vouloir le modifier pour l'adapter aux nouveaux besoins qui apparaissent dans les systèmes complexes. Il doit être mis en adéquation avec les critères de la modélisation systémique qui implique un changement radical de perspective sur la place et le rôle de la modélisation comptable. La position du modèle comptable se déplace ainsi en aval du système d'information. La modélisation comptable pourrait devenir alors un processus intelligent et intelligible de traitement de données qui respecte intrinsèquement l'homomorphisme entre réalité et modèle et l'isomorphisme entre modèle et méthode de modélisation. La normalisation IFRS tendrait, par ailleurs, à en faire un modèle prédictif (Cormier et al., 2007) en faisant passer la comptabilité financière d'une approche redditionnelle fondée sur les coûts historiques à une comptabilité plus prospective fondée sur la juste valeur et l'estimation de flux de trésorerie futurs.

Proche de nous, l'exemple de l'école des conventions est aussi caractéristique de cette négation de considérer la comptabilité comme une science et qu'il puisse exister des faits exclusivement comptables. Pour ses représentants, les faits dits comptables ne sont pas autre chose que des choix individuels d'écritures comptables qui se propagent par mimétisme. Ils n'auraient donc aucun caractère spécifique; car un fait ne change pas de nature parce qu'il est plus ou moins répété. Nous devons constater que si cette théorie est fondée, la comptabilité ne se distingue pas de tout autre enregistrement numérique, c'est-à-dire qu'il n'y a plus de matière pour penser à une comptabilité proprement dite. La même conclusion s'impose, quelle que soit la théorie, à partir du moment où l'on nie la spécificité des faits comptables.

Si les théories comptables diffèrent les unes des autres, c'est, selon Schmalenbach (1920), parce qu'il existe des divergences dans les objectifs que leurs auteurs veulent atteindre et qui conditionnent leur manière de penser. Pour Mattessich (2006), il suffit que ces objectifs soient clairement définis, c'est-à-dire que soient explicitement formulées les relations entre les fins et les moyens (ce que ne permettent pas les théories empiriques traditionnelles) pour que les théories « normatives et assorties de conditions » soient plus objectives que celles, empiriques, issues de la théorie positive de la comptabilité. C'est cette attitude que nous avons adoptée pour formuler, au paragraphe suivant, les bases d'une théorie comptable fondée sur le coût historique.

8.2 – De la technique à la théorie comptable

8.2.1 - Relations entre la technique et la théorie

Les positions des chercheurs et des patriciens que nous venons de rappeler, qu'ils soient favorables ou non à l'idée que l'on puisse construire une « science comptable », reposent sur deux choix implicites :

1) une conception de la « réalité » qui est saisie par la comptabilité en assimilant l'entreprise et la société commerciale qui la supporte juridiquement,
2) une conception monétaire selon laquelle l'explication comptable part des prix et des coûts tels qu'ils sont constatés monétairement dans la réalité pour les confondre parfois d'ailleurs avec la notion de « valeur ».

Pour construire une théorie comptable, il nous semble nécessaire de dépasser ces éléments qui nous enferment le plus souvent dans des raisonnements tautologiques qui ont tendance à ne pas produire les résultats escomptés. En effet, nous pensons que cette approche de la comptabilité est insuffisante car elle se réfère au réel constaté et contingent à un moment donné alors qu'une théorie, pour prétendre un tant soit peu à être reconnue comme scientifique, se doit d'être a-historique, c'est-à-dire dont les concepts permettent d'expliquer les pratiques, quel que soit le moment que l'on considère dans l'histoire.

Quand Paul Eluard, poète, dit: « il ne faut pas voir la réalité comme je suis », il s'exprime en fait comme un scientifique. Or, nous voyons spontanément le monde comme nous sommes alors que l'objet de la construction d'un raisonnement objectif est de voir le monde comme il est. L'idéal est de parvenir à poser des relations objectives qui ne soient plus le reflet de nos dispositions subjectives, ce qui n'est pas simple puisque nous projetons sur le monde nos sentiments personnels mais aussi toutes les dispositions que nous tenons de la tradition sociale et de notre culture. La réalité objective n'est donc pas celle que nous observons spontanément et passivement. Elle ne peut être que construite à travers des faits qui nécessitent d'imaginer une série d'artifices techniques pour transposer l'observation dans le champ visuel et spatial. Par exemple, le résultat d'un échange sur le marché, subjectif et imprécis, est expliqué à travers l'observation visuelle des comptes par la comparaison des valeurs des objets échangés, ce qui suppose l'existence d'un principe explicatif permanent à la réalisation de l'échange, à savoir que celui-ci devrait se faire « valeur pour valeur ». L'observation objective suppose donc des instruments, tels les comptes, qui requièrent eux-mêmes une théorie : par exemple, le compte suppose la théorie de la valeur. Comme le dit Bachelard (1938) : « un instrument est une théorie matérialisée ».

Le monde objectif est reconstruit à travers tout un réseau d'opérations intellectuelles portant sur des manipulations d'instruments. La pensée objective suppose à la fois des théories et des instruments qui témoignent des relations étroites qui existent entre eux. Par exemple, c'est parce que l'on expérimente les conditions d'un échange sur le marché, ce qui est un fait, que nous pouvons reconstruire celui-ci en disant que nous ne voulons pas être lésés, ce qui nous amène à poser comme principe qu'il doit se réaliser « valeur pour valeur ». Dans le cas contraire, nous serions amenés à dire que « par-dessus le marché », nous nous sommes fait voler, l'expression populaire « par-dessus le marché » étant très évocatrice de notre ressentiment.

La comptabilité s'est construite d'abord sur des techniques d'enregistrements d'objets dans des comptes pour fournir ensuite les explications des relations nécessaires entre ceux-ci. La découverte de Sombart de l'émergence de la comptabilité en partie double comme une pré-condition essentielle du capitalisme est en cela très révélatrice de cette volonté de trouver les rapports existants entre les comptes pour expliquer des phénomènes sociaux[240].

En principe, la construction de la pensée objective et l'activité technique peuvent être distinguées car la technique est un effort pour produire ce qui doit être, ce qu'on souhaite qui soit et qui n'est pas, alors que la pensée objective cherche à connaître et à expliquer ce qui est. Cependant si la technique veut transformer la réalité sensible en la soumettant aux exigences d'un « vouloir » humain, ce vouloir ne peut s'incarner en un « pouvoir » que par l'intermédiaire d'un « savoir ». La pensée objective nous révèle les relations entre les phénomènes alors que la technique utilise la connaissance de ces relations pour obtenir un résultat désiré.

Le rapport théorique de cause à effet paraît ainsi logiquement transposable en un rapport technique de moyen à fin. Il ne faudrait pas croire pour autant que la « pratique » et la « théorie » demeurent systématiquement à des niveaux parallèles. En fait on observe la formation de techniques efficaces, positives, adaptées au monde réel, bien avant qu'une science positive et rationnelle soit constituée, l'histoire de la comptabilité est là pour en témoigner. De même, l'arithmétique est issue du commerce, de la nécessité des échanges. Les « calculs » sont d'abord de petits cailloux avec lesquels les marchands comptaient leurs bœufs ou leurs moutons.

Chez les Grecs, c'est le jaugeage des tonneaux qui a amené la découverte des nombres incommensurables.

[240] Comme nous l'avons déjà mentionné, pour Sombart : « Le capitalisme et la comptabilité en parties doubles ne peuvent absolument pas être dissociés : ils se comportent l'un vis-à-vis de l'autre comme la forme et le contenu ».

Les peuples primitifs ne possèdent aucune science digne de ce nom. Leurs théories sur la nature demeurent prisonnières des illusions anthropomorphiques. Et pourtant ils possèdent déjà des techniques très ingénieuses : les pirogues s'adaptent parfaitement au flot, l'arc et les flèches rendent au chasseur tous les services qu'il peut en attendre. La théorie est ici très en retard sur la pratique. « Il semble, que toutes les idées positives de ces temps-là soient enfermées dans les outils et que l'on n'ait point su les en tirer » écrit Alain (1938).

Si la technique efficace précède la science positive selon la loi du décalage de l'action et de la pensée, c'est parce que les premières techniques ne sont qu'un prolongement de l'instinct, de l'adaptation biologique spontanée et inconsciente. L'outil prolonge naturellement l'organe[241]. Le bâton prolonge le bras, l'hameçon imite le doigt recourbé, etc. L'urgence de l'action exige que l'on applique des procédés empiriques, découverts par hasard, bien avant qu'on ait pu expliquer scientifiquement les raisons de leur efficacité. C'est, disait Voltaire, « à un instinct mécanique que nous devons la plupart des arts et non à la saine philosophie ». Et il ajoutait : « S'il avait fallu que la théorie précédât l'usage des leviers, combien de siècles se seraient écoulés avant qu'on eût pu déranger une grosse pierre de sa place ! ».

Mais la connaissance objective est tout autre chose qu'un simple prolongement de la technique préscientifique spontanée. Elle prend du recul sur la technique primitive, analyse rationnellement ses procédés pour les réformer. Si le technicien veut agir, le scientifique cherche avant tout à comprendre.

La connaissance objective n'est pas seulement la servante de la technique, elle répond aussi à un besoin de connaître, à une curiosité purement intellectuelle. Elle tend à se développer sur son propre plan qui est celui de la spéculation désintéressée en ce qui concerne les sciences de la nature : « la pensée se sépare des métiers et cherche en elle-même, dans ses propres débats intérieurs, le secret des choses ».

Cette différence entre l'esprit technique et l'esprit scientifique est très bien mise en lumière par Alain lorsqu'il trace un parallèle entre « ce technicien en herbe qu'est l'apprenti et ce savant en herbe qu'est l'écolier » (Alain, 1938). Mais l’activité scientifique peut être, en un sens plus étroit, dite technique en ce qu’elle est opératoire, une science ayant « l’âge de ses instruments de mesure » (Bachelard, 1938). Ainsi, la vérification d'une hypothèse est une question technique car il faut imaginer un dispositif ingénieusement adapté.

[241] Organon en grec signifie « outil ».

8.2.2 - La théorie de la valeur compétence est normative conditionnelle

Les sciences humaines ne peuvent prétendre à ce caractère désintéressé dans la mesure où l'homme peut modifier les conditions de réalisation de son action par rapport à une théorie qui sous-tendrait celle-ci. C'est ce qu'il fait en comptabilité lorsqu'il valorise selon des critères différents le même phénomène comme dans le cas du résultat selon les normes continentales et américaines. De nombreux auteurs ont d'ailleurs fortement souligné le fait que les choix comptables ont toujours une conséquence sociale. (B. Colasse, La comptabilité générale, Economica, 4e édition, 1993, P. Gense, E. Chiapello, M. Capron, Hopwood, G. Zappa, etc.).

Le choix des normes a des conséquences sociales en favorisant tel ou tel groupe et nous ne pouvons pas dire que la comptabilité soit socialement neutre. Si les normes permettant de penser que les mêmes faits soient traités de la même façon résultent du dialogue entre les agents économiques, nous pouvons dire qu'elles ne sont que le fruit de compromis au sein des instances de normalisation. Mais il n'en va pas de même pour le choix des concepts ou des principes scientifiques. C'est en ce sens que le relativisme de la comptabilité est particulier et distingue celle-ci de la pratique scientifique en tant que telle.

Bien sûr, la connaissance comptable est relative mais il en est de même de toute connaissance scientifique. Il n'y a donc pas d'un côté la connaissance exacte constituée par les sciences et, de l'autre, une connaissance relative qui serait celle des sciences humaines au sens large et auxquelles la comptabilité appartient.

Lorsque André Comte-Sponville (2004) écrit : « *De même que ce ne sera jamais à la biologie de fixer une limite, quelle qu'elle soit, au clonage reproductif appliqué aux êtres humains, de même la science économique n'est capable ni de délimiter le champ du marché (tout ne devrait pas être à vendre) ni de déterminer dans quelle mesure la loi du marché impose seule son empire là où elle s'applique* », son analogie avec la biologie repose sur une conception erronée de la science économique.

En effet, la biologie n'a pas à formuler une théorie propre à rendre admissible ou non le clonage humain. Elle n'est pas une science humaine ! Son objet n'est pas de traiter des actions accomplies par les hommes. Mais il n'en va pas de même pour la science économique ni pour la comptabilité dont l'objet propre a pour point de départ l'échange, lequel est une « transaction » intervenant entre deux coéchangistes.

Les obligations théoriques d'égalité des valeurs dans l'échange et d'un profit minimum lorsqu'il est différé dans le temps rendent transparente la relation entre le rapport technique qui devrait exister entre les moyens et les fins à l'occasion de la saisie des

écritures comptables et le rapport théorique de cause à effet portant sur l'égalité des valeurs échangées.

La démarche positive que nous avons adoptée au cours de la première partie montre que la théorie du coût historique sous-tendant la comptabilité classique est à la fois explicative et normative du fonctionnement idéal des activités commerciales, quelle que soit l'époque que l'on considère et donc, à fortiori, d'une société commerciale, représentée par une entreprise, sur ses marchés :

- explicative car nous pouvons identifier toutes les composantes de l'échange dans sa totalité et dire quels critères il doit respecter[242],
- normative en comparant à ces critères ce que font les entreprises dans la réalité, l'objectif n'étant pas de leur dire comment faire mais de leur faire comprendre ce qui risque d'arriver si elles continuent dans la voie où elles se sont engagées.

C'est en ce sens que nous pouvons dire qu'elle est « normative conditionnelle », c'est-à-dire que l'aspect normatif prend tout son sens à la condition que la pratique soit sensiblement conforme à la théorie ou, ce qui revient au même, qu'elle respecte sensiblement les deux hypothèses rappelées ci-dessus.

Bien sûr, elle ne prétend en rien être une explication du fonctionnement réel de celle-ci. Elle ne sert qu'à indiquer si la société reste dans une « bonne voie » pour que l'entreprise puisse remplir son rôle de créatrice de richesses.

S'inscrivant dans la logique et non dans l'histoire, nous n'avons pas à nous préoccuper du « réalisme » des hypothèses que nous formulons sur le comportement des acteurs économiques, la subjectivité des parties prenantes ne s'exprimant pas dans la théorie.

Pour développer les démonstrations que nous avons proposées au cours de la première partie sur la théorie de la valeur compétence, nous devons :

- indiquer la condition d'existence de la comptabilité en mobilisant la grille de lecture proposée par Girard sur la relation entre la violence et le sacré,
- préciser la relation qu'elle entretient avec l'échange sur un marché,
- identifier quelle réalité représente l'entreprise,
- proposer une explication comptable qui nécessite d'identifier ce que nous entendons par « entreprise » et par « théorie de la valeur compétence ».

[242] En procédant de cette manière, notre démarche s'inscrit dans la logique et non dans l'histoire.

8.3 - L'explication de René Girard

René Girard a fourni à partir du début des années 1960 une explication, mondialement acceptée de nos jours par de nombreux chercheurs[243], des pratiques sociales et culturelles fondées sur les liens entre la violence et le sacré. Il suggère que la cause initiale de la violence se trouve dans la rivalité pour l'appropriation des objets qui génère une imitation des comportements au point que les protagonistes deviennent des « doubles » les uns des autres. La rivalité pour l'objet est donc la cause de la face conflictuelle de l'imitation que Girard appelle « désir mimétique » dont il faut toujours partir pour comprendre les phénomènes de la violence. Pour essayer d'endiguer cette imitation conflictuelle, nous avons mis en place depuis les temps les plus reculés des mythes fondateurs générant l'apaisement de la violence et que nous entretenons par la répétition de rites mais aussi par des systèmes d'interdits dont les plus importants au regard de notre travail de recherche sont la comptabilité à travers le comptage de la richesse créée, la Kula, le potlatch, le don / contre don et le marché.

8.3.1 - Du désir mimétique à la violence

Le comportement humain, au même titre que celui des animaux, présente une dimension imitative, c'est-à-dire un besoin d'imiter son semblable. De nos jours, les neurophysiologues abondent dans ce sens lorsqu'ils prouvent de manière expérimentale que le cerveau humain est une vaste machine à imiter. Cette « mimèsis[244] » est inscrite biologiquement dans le phénomène de la néoténie[245] permettant la croissance post-natale du cerveau qui est considérée comme le moteur de l'évolution. Plus le système nerveux et cérébral se complexifie, plus il y a de possibilités d'imitation et d'apprentissage. Konrad Lorenz (1954 – 1970)[246] relie la néoténie humaine à la curiosité et à l'ouverture au

[243] « Il y a un phénomène Girard. De par le monde, nombreux sont ceux qui le tiennent pour l'un des plus grands penseurs de notre temps, de la stature d'un Freud ou d'un Marx, avec la vérité en plus. Dans le petit cercle des spécialistes des sciences de l'homme, en revanche, il n'est pas rare de le voir traiter d'imposteur. Jamais sans doute un tel ostracisme de la part de ses pairs n'aura frappé un intellectuel. […] Le plus fort, c'est que la théorie girardienne se paie le luxe suprême d'expliquer et de prévoir la violence même du rejet dont elle fait l'objet ». (Jean-Pierre Dupuy, Le Nouvel Observateur du 18/ 08/ 94).

[244] Mimésis est un mot Grec, utilisé par Platon et Aristote, signifiant « imitation » et donnant naissance à l'adjectif « mimétique ».

[245] Néoténie provient de la juxtaposition du préfixe « *neo* », signifiant nouveau, et du grec « *teinein* », signifiant étendre.

[246] Konrad Lorenz prix Nobel de physiologie ou médecine en 1973.

monde qui font de l'homme un être non spécialisé. La mimésis lui est indispensable pour qu'il puisse vivre en société car elle lui permet d'apprendre à s'intégrer dans une culture. Il n'y a rien ou presque, dans les comportements humains, qui ne soit appris et tout apprentissage se ramène à l'imitation. Si nous cessions d'imiter, toutes les formes culturelles disparaîtraient. C'est ce que dit Lucien Malson (1964) lorsqu'il écrit que chaque homme est constitué par la présence des autres puisqu'il ne pourrait pas développer les facultés caractéristiques de son espèce sans le contact de ses semblables. Pour Jean Michel Oughourlian (2000), le « moi » est une notion mythique qui apparaît comme une entité en devenir permanent modifiée à tout instant par le rapport à l'autre.

Pendant plus d'une décennie après sa naissance, en apprenant à parler, à marcher, à écrire, à compter, à lire et à se conformer à des lois, l'enfant, par mimétisme, peut s'approprier les connaissances et les us et coutumes de la culture, parfois millénaire, dans laquelle il vit (Dany-Robert Dufour, 2005). En contrepartie de cette dépendance très longue vis-à-vis des adultes au regard de ce qui se passe dans le règne animal, il est extrêmement vulnérable. Cet apprentissage, qui est bénéfique à l'enfant, constitue une étape nécessaire, longue et coûteuse en énergie, à la formation d'individus viables et autonomes. Cela n'est possible et ne peut porter ses fruits que parce qu'il possède cette capacité et cette volonté à imiter son semblable que Girard (1972) appelle « mimésis d'appropriation ». C'est ce qu'illustre, à contrario, le cas des enfants dits « sauvages » qui, perdus ou abandonnés, ont vécu à leur plus jeune âge, reclus de la société, à l'écart de tout contact humain. C'est le cas de Victor, l'enfant sauvage de l'Aveyron, décrit par Jean Itard[247] qui a tenté de l'humaniser en effectuant sur lui une rééducation comme pour un enfant sourd mais sans grands résultats. L'enfant ne parvint pas à acquérir une sensibilité, des sentiments, une faculté de raisonnement, ni surtout une capacité à communiquer. Les enfants « sauvages » ont ainsi d'insurmontables difficultés pour apprendre ce que les autres apprennent par imitation appropriative dans leur contexte familial et culturel à travers le comportement d'un modèle qu'ils imitent et dont ils constituent en quelque sorte le « double ».

Platon (1990) et Aristote (1993) sont les premiers à avoir réfléchi sur le rôle de l'imitation. Ils ont influencé tous les théoriciens de l'imitation qui leur ont succédé jusqu'à nos jours ainsi que de tous les expérimentateurs modernes du comportement imitatif. Ainsi, lorsque Platon parle de l'imitation, il le fait dans un style qui annonce toute la pensée occidentale postérieure. Les exemples qu'il propose portent uniquement sur certains types de comportements qui ne sont que des représentations du modèle imité : manières, habitudes individuelles ou collectives, paroles, façons de parler. Comme le fait remarquer Philippe Lacoue-Labarthe (1979), ce « re » qui se trouve au début du mot « représentation »,

[247] Jean ITARD, médecin français du 19ème siècle

est celui de la répétition qui fait entrer en scène la mimesis. Jamais dans la problématique platonicienne il n'est question des comportements d'appropriation alors que, d'après Girard (1972), ceux-ci sont à l'origine de la violence humaine. Or, les objets susceptibles d'être désirés par au moins deux personnes sont de deux sortes :

- d'une part, il y a ceux qui se laissent partager et qui suscitent de la sympathie entre les individus qui en éprouvent le même désir.
- d'autre part, il y a ceux qui ne se laissent pas partager et auxquels l'individu modèle est trop attaché pour les abandonner à l'imitateur.

Le problème de la violence commence à se poser dans le deuxième cas lorsque l'objet n'est pas partageable. Par contre, sa représentation à travers le désir que l'on a de lui l'est. Un mécanisme qui se déroule en trois étapes successives à partir de la mimésis d'appropriation se rapportant à l'objet se met en place pour aboutir, en raison de l'émergence du « désir mimétique », à un partage de la représentation que l'on se fait de l'objet et à une situation de violence entre les protagonistes.

1) L'objet convoité étant incapable de satisfaire leurs désirs communs, dans sa volonté de se l'approprier, l'imitateur va développer de l'animosité pour le modèle et agresser verbalement celui-ci.
2) Le modèle répondra alors à son agresseur de la même manière en imitant son comportement de telle sorte qu'ils vont devenir des obstacles l'un pour l'autre et, progressivement, en arriveront à s'agresser physiquement. Plus leur tension vers l'objet devient forte, plus les accusations se répondent et les coups se correspondent, comme dans une partie de tennis où l'on se renvoie la balle. Girard (1961) appelle « rivalité mimétique » cette tendance des hommes à imiter mutuellement leurs comportements et, surtout, leurs désirs. Selon ce processus de feedback positif qui sécrète la jalousie, l'envie et la haine, l'antagonisme entre eux va s'auto-entretenir en rendant leurs attitudes symétriques l'une de l'autre, ce qui débouche sur l'indifférenciation de leurs comportement.
3) Cette indifférenciation entre les deux individus va les transformer en double l'un de l'autre à tel point qu'au bout d'un temps plus ou moins long, leur conflit se poursuivra sans autre objet que le seul souci de répliquer, faisant passer l'élément primitif de leur querelle au second plan pour ne retenir que la rivalité se développant entre eux. En devenant semblables, l'un des deux protagonistes doit alors disparaître pour résoudre le problème de leur rivalité. De plus, les conséquences de l'absence de ces freins instinctuels se trouvent amplifiées par l'existence de la vengeance qui est une donnée typiquement humaine, éminemment destructrice et contagieuse. Il s'agit là d'un phénomène mimétique

par excellence, car « se venger » c'est toujours imiter la violence qui ne semble venir que d'autrui. Celle-ci est endémique à toute société depuis l'origine de l'homme, de la cellule familiale à la société constituée.

Le point crucial de cette progression, qui constitue la clé de la théorie de Girard, se situe au début de la deuxième étape au moment où le modèle éprouve le désir de répondre à son imitateur sur le même ton. La situation évolue alors du non partage de l'objet au partage du désir de le posséder. Le modèle va alors commencer à imiter son imitateur. En s'imitant mutuellement, il apparaît alors un désir mimétique commun entre les deux qui ira jusqu'à l'aboutissement du conflit.

Or, traditionnellement, les conflits humains sont souvent expliqués comme un produit de l'agressivité propre à chaque individu. S'il est indéniable que certains individus dans les espèces animales sont plus agressifs que d'autres, il en est de même pour les hommes mais, dans un conflit entre eux, c'est toujours l'autre qui accusé d'être responsable du conflit produisant une rivalité mimétique qui entretient et développe celui-ci. Autrement dit, le mécanisme de la violence ne repose pas sur l'agression barbare et anonyme provenant de la différence entre des individus qui seraient agressifs et d'autres qui ne le seraient pas, la cause principale du conflit est la mimésis d'appropriation de l'objet qui se développe en rivalité mimétique entre eux au fur et à mesure de l'évolution de la situation. Cette rivalité ne se produit pas seulement pour l'appropriation qui, comme chez les primates, porte sur les femmes, les territoires, la nourriture ou la conquête d'une position dominante dans la hiérarchie sociale, mais tout autant sur les objets matériels ou immatériels de la vie intellectuelle tels que les idées, l'amour, la politique, etc.

Girard a mis en évidence qu'à la différence des besoins instinctuels des animaux qui nécessitent des objets précis pour être satisfaits, les désirs humains n'ont pas d'objet prédéterminé[248], ils sont mimétiques. Ils peuvent varier à l'infini parce qu'ils s'enracinent, non dans les objets ou en nous-mêmes, mais dans un tiers dont on imite le désir. Il suffit qu'un individu servant de modèle montre à un autre un objet à désirer, soit parce qu'il le possède déjà, soit parce qu'il veut le posséder, pour que, par mimésis d'appropriation, ce dernier se comportant en imitateur éprouve le désir de l'obtenir. Cette relation de désir n'est pas simplement objectale (sujet / objet). Elle est triangulaire, le modèle s'intercalant comme médiateur entre le sujet et l'objet du désir en formant alors un « triangle mimétique » (Girard, 1961).

Ainsi, la mimésis d'appropriation, qui est en elle-même intrinsèquement bonne lorsqu'elle porte sur l'apprentissage des formes culturelles d'une société, peut aussi

[248] C'est cette liberté de choix qui donne à l'homme son humanité.

engendrer de la violence lorsque deux individus en arrivent, en imitant leurs comportements à enclencher un désir mimétique qui débouche sur une rivalité conflictuelle violente. C'est ainsi que dans la communauté primitive, chacun s'approprie une raison d'être violent, devenant mimétique des deux premiers qui se sont affrontés, les autres prennent partie et s'en mêlent : il n'y a plus deux antagonismes mais 3, mais 4, etc. Comme dans le volume des aventures d'Astérix, « Le combat des chefs » de René Goscinny et Albert Uderzo (1966), le groupe vit une crise semblable à une mêlée épouvantable. Tout le monde se bat avec tout le monde, parce qu'on ne sait plus vraiment pourquoi l'on se bat ni contre qui on se bat. L'objet originel de la dispute a été oublié[249]. « Le désir mimétique est un principe de complexité » nous apprend le mathématicien et économiste Jean-Pierre Dupuy (1990). Il procède du simple au complexe et explique la nature et l'origine des discordes humaines qui conduisent à la violence en menaçant de détruire la société. C'est pourquoi une civilisation qui se respecte doit en user intelligemment.

Cette rivalité mimétique s'observe non seulement chez les hommes, mais aussi chez les enfants et les primates non humains, sous forme, comme chez les adultes, de mimésis d'appropriation qui peut devenir violente. Les chercheurs reconnaissent l'existence de cette imitation acquisitive chez les enfants et chez les animaux car elle est susceptible de vérification expérimentale. Chez les enfants, par exemple, lorsque l'on met un certain nombre de jouets, tous identiques, dans une pièce vide, en compagnie du même nombre d'enfants sans surveillance par des adultes, il y a de fortes chances que la distribution ne se fasse pas sans querelles. Il ne faudra pas attendre longtemps pour voir la rivalité mimétique à l'œuvre : d'abord, deux ou plusieurs petits vont très probablement commencer à ressentir un désir pour le même jouet. Ce désir trop partagé pour un objet non partageable va transformer l'Autre en un obstacle incontournable sur le chemin de l'assouvissement du désir « personnel ». Les enfants vont se disputer et bientôt même oublier le jouet qui paraît être la cause de la mésentente. Tout dans ce désir est imitation, même l'intensité du désir dépendra de celui d'autrui. Toutefois pour chaque enfant, ce qui sera clair, c'est que la faute réside chez l'Autre et il dira très souvent en pleurant : « c'est lui qui a commencé... ».

Chez les singes, Frans de Waal (1989), éminent primatologue, présente des descriptions très précises de la rivalité mimétique en faisant apparaître que si l'un de ceux-ci voit un de ses congénères tendre la main vers un objet quel qu'il soit, il est aussitôt tenté d'imiter son geste. Cependant, il y a un moment où l'un des deux abandonne la partie en acceptant d'être dominé par l'autre, ce qui résout le problème de la violence. Chez ces

[249] Il y a actuellement en France plusieurs villes et villages dont le conseil municipal a été dissout pour être mis sous tutelle préfectorale et dont les gens ne peuvent plus se dire bonjour dans la rue sans devoir affirmer à quel clan ils appartiennent.

primates comme parmi les autres espèces animales, il faut toujours tenir compte, disent les éthologues, des « dominance patterns »[250] qui constituent un frein inné à la violence[251].

Si l'équivalent des scènes que nous venons de décrire chez les enfants et les primates se voit rarement chez les adultes, cela ne veut pas dire que la rivalité mimétique n'existe plus chez eux. Simplement, le mécanisme d'expression de celle-ci est différent comme cela se voit clairement dans les tribus primitives où le mimétisme humain d'appropriation se greffe d'abord sur les instincts et les dérègle. Les hommes n'ayant plus les freins régulateurs innés des « dominance patterns » qui existent encore chez les animaux pour contenir leur violence, ont appris à se méfier de la rivalité mimétique qui développe celle-ci et à en réprimer, sinon toutes les modalités, du moins les plus grossières et les plus manifestes, celles que l'entourage reconnaîtrait immédiatement. Pour les sociétés humaines, qu'elles soient primitives ou non, la répression de ce désir mimétique et de la violence qu'il entraîne constitue un souci majeur[252]. Si les conflits créés dans le désir d'appropriation ne sont plus solubles par les compromis qui fonctionnent encore dans les sociétés animales et si les hommes n'ont plus les freins innés des animaux pour contenir leur violence, la société dans laquelle ils vivent doit mettre en œuvre les moyens dont le but est de remplir ce rôle en permettant, dans les conflits inexpiables, que la violence n'aille pas à son terme, c'est-à-dire à la totale destruction. Les sociétés humaines ne peuvent pas se passer de cette violence créée par la rivalité mimétique à travers le désir d'appropriation mais elles doivent éviter qu'elle ne devienne trop forte et que les conflits sous-jacents ne soient plus solubles par les compromis qui fonctionnent encore chez les espèces animales. La question qui se pose alors est de déterminer le moyen qui a permis d'utiliser l'appropriation mimétique qui est une force indispensable pour progresser dans certains domaines comme celui de l'éducation, tout en canalisant vers des formes constructives, avec plus ou moins de succès, la rivalité mimétique. Il s'agit en fait de résoudre le fameux cauchemar de Hobbes : « la guerre de tous contre tous » pour faire revenir la paix.

---

[250] « Dominance patterns » que l'on peut traduire par « rapports de domination ».

[251] Chez les singes bonobos apparaissent des tensions aux moments des repas, « des tensions concernant la nourriture plutôt qu'à la nourriture elle-même » écrit De Waal qui précise : « Initialement, c'est l'individu le plus dominant du groupe qui réclame la nourriture, les autres s'assemblent autour de lui pour obtenir leur part. Ils rapprochent leur visage de celui du dominant, suivant de près la consommation de chaque feuille. Ils peuvent tellement s'absorber dans ce spectacle qu'ils finissent par imiter les mouvements de mastication du dominant. (...) Les subordonnés expriment aussi leur désir en émettant des geignements assourdis et en faisant la moue. Ce signal pitoyable est particulièrement utilisé lorsque les dominants refusent de lâcher une feuille que l'un des quémandeurs a envieusement touchée ou reniflée. »

[252] C'est aussi le cas dans les sociétés animales qui ont résolu le problème par l'instauration des « dominance patterns ».

8.3.2 - La régulation de la violence par la culture

Selon Girard, il a fallu qu'intervienne un autre principe d'auto-régulation qui, ne pouvant se fonder sur des comportements naturels liés aux « dominance patterns », n'a pu l'être que sur des pratiques sociales. La solution a été de remplacer les freins naturels instinctuels par des freins sociaux culturels. Toute existence sociale serait impossible si la violence inhérente au comportement humain ne se résolvait pas à travers un ordre culturel. Un mécanisme culturel a donc dû apparaître afin de contenir cette violence et de la mettre en échec en la réglementant. D'où la substitution nécessaire de la Culture à la Nature propre à l'espèce humaine et la place très particulière de celle-ci dans l'histoire de l'évolution, l'homme se réappropriant le monde par la parole, la croyance symbolique et la « création prothétique »[253], c'est-à-dire par la technique. Mais comme ces freins culturels ne naissent pas spontanément en chacun de nous à un moment donné, il s'agit de mettre en œuvre leur acquisition au cours de l'existence, ce qui est obtenu grâce à la mimésis d'appropriation utilisée pendant l'enfance. Et, du fait de l'extraordinaire plasticité des adaptations culturelles au regard de la sélection naturelle, la culture et la technique vont réussir à se substituer progressivement à la programmation instinctuelle en créant des possibilités d'adaptations extrêmement plus rapides que celles permises par le processus darwinien de sélection naturelle fondé sur la transmission des caractères génétiques.

Selon Girard, pour atteindre ce résultat, le moyen utilisé a consisté à activer un mécanisme victimaire qui a amené les multiples doubles, c'est-à-dire les multiples individus se mimant les uns les autres, à diriger leur antagonisme contre un seul individu qui a été présenté comme « l'Autre, l'étranger, l'ennemi, le différent », le bouc émissaire qui représente le symbole de tout ce qui cause la violence. En effet, à partir du moment où le mimétisme porte sur les antagonismes, un dénouement peut se produire dans la mesure où, contrairement à l'objet sur lequel tous les individus ne peuvent pas se polariser en même temps car ce serait inévitablement s'opposer puisqu'il ne peut pas appartenir à tout le monde, tous peuvent se polariser sur un même antagonisme qui est une idée afin de pouvoir s'entendre à nouveau en excluant la même personne pour avoir l'impression de rejeter le même objet qui lui appartient. Faisant l'unanimité contre elle, elle devient la victime incapable de se défendre et totalement impuissante à susciter la vengeance individuelle ou collective. Son sacrifice constitue le dernier moment de la violence qui joue une fonction utilitaire cathartique en ramenant le calme et la paix indispensable à la vie. Pour René Girard, le phénomène de la victime émissaire, celui du sacrifice donc, n'est d'autre que cela. Cette prise de position est logique dans la mesure où, au cours du développement d'un

[253] L'expression « création prothétique » est utilisée pour désigner la technique qui permet à l'homme de se créer des « prothèses » capables de l'aider dans la mise en œuvre de ses activités.

conflit, les parties en présence devenant semblables les unes aux autres au point que l'on arrive à les confondre, des substitutions sont possibles pour aboutir finalement au mécanisme de la victime émissaire. Girard parle de mécanisme parce c'est un fonctionnement inconscient, à plusieurs niveaux, qui affecte toutes les sociétés pour générer leurs mythes et leurs rites libérateurs. La violence y est masquée, elle prend figure de justice et de guérison. De la reproduction de la mise à mort de cette victime naissent les sacrifices, les mythes, les interdits et les rites, c'est à dire les bases de toute culture humaine.

Puisque la violence est consubstantielle à l'homme et qu'elle risque de faire imploser la société, un facteur doit avoir existé de tout temps pour s'opposer à elle. C'est la religion qui a joué ce rôle en s'imposant comme facteur et moyen de la résorber. Elle canalise le conflit en désignant une victime, un bouc émissaire, un banni, un criminel, sur lequel les membres de la société vont déverser la rage de leurs désirs inassouvis. En focalisant cette énergie destructrice sur une victime émissaire au travers d'un sacrifice réel ou symbolique, la religion ritualise et contrôle la violence, assurant ainsi ordre social et harmonie. En ce sens la religion promeut la paix au moins en son sein[254] mais en même temps elle nourrit la violence, créant ainsi l'ambivalence du sacré car, sans désir mimétique et le conflit qu'elle engendre, elle n'aurait aucune fonction sociale. Nous devons ici éviter de projeter notre individualisme contemporain sur le religieux archaïque. Pour l'homme religieux préhistorique, la religion n'est pas une question personnelle liée à la croyance, mais collective liée à l'action, il lui faut perpétuer les rites et les sacrifices et respecter les interdits sinon il risque la vengeance divine ou l'écroulement du monde et de l'ordre. Le projet de toute religion, est de contrôler les conflits occasionnés par le désir mimétique. Le sacré, c'est le premier fondement social et non une idée qui aurait pu naître indépendamment de ce qui se passait dans la société.

Le choix de ce bouc émissaire se fait différemment selon qu'il s'agit d'une tribu primitive ou d'une société moderne.

Le système primitif paraît se détourner du coupable parce qu'il sait qu'il n'y a pas d'acte de violent isolé mais toujours une circularité mimétique qu'il redoute car elle peut nourrir la vengeance de ceux qui ont pris son parti contre les autres. Ce n'est pas tant au coupable qu'on s'intéresse qu'aux victimes non vengées car c'est d'elles que vient le péril le plus immédiat. Il faut leur donner une satisfaction strictement mesurée, celle qui apaisera leur désir de vengeance. Il ne s'agit pas de morale mais de préserver le groupe en coupant court à la vengeance, de préférence par une réconciliation fondée sur le sacrifice d'un individu choisi au hasard ou, si la réconciliation est impossible, par une rencontre armée organisée afin d'éviter la propagation. Le bouc émissaire peut être innocent quoique

[254] C'est ce que dit aussi Cauvin (1978) lorsqu'il parle de modification de la religiosité (voir page 109).

désigné, aussi injuste que cela paraisse, comme coupable par le religieux qui doit alors dénier cette injustice pour assurer sa crédibilité et son pouvoir dans le maintien de l'ordre.

Toutes les institutions religieuses primitives sont fondées sur le mécanisme du bouc émissaire mais pour qu'il fonctionne, il est absolument nécessaire qu'il reste méconnu. Il ne peut pas être efficace et produire son effet de réconciliation de la communauté s'il est conscient comme mécanisme d'exclusion. Cela permet aussi une inversion dans les rapports entre la communauté et la victime : d'abord considérée comme coupable et menaçante, sa mort réconcilie la communauté en la sauvant, ce qui lui donne un rôle positif la faisant changer de statut par rapport au groupe. Elle apparaît non plus comme menaçante mais comme salvatrice de l'ordre rétabli. La communauté se voit elle-même comme passive alors que la victime lui apparaît comme super active. Or, dans la réalité il s'agit de la situation inverse. Tels des êtres magiques, capables d'expulser cette violence, les victimes étaient à la fois persécutées et honorées au point d'être parfois élevées au rang de roi. C'est ce mécanisme qui serait, d'après Girard, à l'origine de la monarchie et de l'Etat.

Dans les sociétés modernes, le système judiciaire isole très bien aujourd'hui l'acte de violence afin de déterminer où commence la violence physique et d'identifier le plus précisément possible le coupable, ce qui le rend plus strictement conforme au principe de vengeance en insistant sur le châtiment de celui-ci. Il rationalise la vengeance qu'il étouffe par la possession du monopole absolu qu'il a sur elle. Le système judiciaire et le sacrifice ont donc une fonction identique mais le premier est infiniment plus efficace.

Tous les peuples, lorsqu'ils éprouvent de graves difficultés, agissent de la même manière : ils cherchent des coupables, les trouvent cachés en leur sein même et ils les éliminent en les tuant ou en les jugeant. Cependant ils ne savent pas que ces coupables peuvent ne pas l'être et c'est en vertu de cette ignorance que le mécanisme acquiert une efficacité réconciliatrice : la victime est considérée comme vraiment coupable de sorte qu'en l'expulsant, on a le sentiment que l'on expulse le mal lui-même[255].

Quelle que soit la société, le sacrifice permet le passage du désordre à l'ordre. Il est décrit métaphoriquement dans le « mythe » qui est un récit d'origine, d'abord oral, puis écrit qui raconte l'affrontement primordial entre la « nature » soumise aux désirs instinctuels de chaque individu dont l'animalité se trouve amplifiée par son mimétisme d'appropriation et la « culture » soumise à la rationalité et à la collectivité. Ce sont les dissensions, les rivalités,

[255] Par exemple, le procès de l'ex-Premier ministre islandais, Geir Haarde, pour étudier sa responsabilité dans l'effondrement du système financier de l'Islande en 2008 vient de s'ouvrir devant un tribunal spécial. Les accusations portées contre lui nous semblent significatives de ce processus du bouc émissaire. Nous pourrions aussi citer la faillite de Lehman-Brother comme représentative de la notion de bouc émissaire aux yeux du public.

les jalousies, les querelles entre proches que le sacrifice prétend d'abord éliminer, c'est l'harmonie de la communauté qu'il restaure, c'est l'unité sociale qu'il renforce. Si on aborde le sacrifice par cette voie, on s'aperçoit qu'il est présent dans tous les aspects de l'existence humaine, même dans celui de la prospérité matérielle[256].

La crise mimétique, quand elle s'est généralisée, qu'elle a mûri et a conduit finalement à l'exclusion d'une victime émissaire a été terriblement profonde. Elle a traumatisé le groupe en mettant en danger l'existence même de celui-ci. Elle a peut-être fait beaucoup de morts et laissé d'innombrables blessures et destructions. Le groupe voulant de toutes ses forces échapper à cette épreuve qu'il vient de vivre fera tout ce qui est en son pouvoir pour éviter qu'elle se reproduise dans l'avenir. Pour cela, le rite sacrificiel religieux répète le meurtre collectif primordial que décrit chaque mythe dans son interprétation métaphorique du passage du désordre à l'ordre, afin de reproduire son effet pacificateur.

A partir du sacrifice d'une victime personnifiant la violence indifférenciatrice, la culture établit des « différences » linguistiques, morales et sociales tout en définissant par les lois et les interdits, ce qu'il faut faire ou non. Les « appétits naturels », qui permettent à l'homme de survivre, comme ceux de se défendre, se nourrir ou encore perpétuer la race se trouvent ainsi enserrés de telle sorte qu'ils puissent être satisfaits sans violence. L'homme croit désirer librement, en termes d'intention et de valeurs, alors qu'il n'est que le jeu d'un mécanisme qu'il méconnaît : désir mimétique, désignation d'un bouc émissaire, mécanisme victimaire de résolution de conflit. C'est la violence, mais une violence inavouée, dissimulée par des mythes mensongers puisque le mécanisme victimaire doit toujours resté inconscient pour être efficace, qui est la base de toute culture, de toute société.

Au moment du dénouement de la crise, l'exclusion du bouc émissaire amène un apaisement, mais la solution n'est pas définitive. Elle ne produit pas une réconciliation durable et plus le temps passe, plus la violence mimétique qui menace la cohésion de la société, réclame de nouvelles victimes.

Les mécanismes qui ont présidé au surgissement de la violence sont toujours présents et, pour limiter au maximum leur déclanchement, deux institutions très importantes en tant que manifestations du sacré sont nécessaires :

- afin de ne pas refaire le geste qui a déclenché la crise, il est impératif que soient institués des interdits dont la raison profonde porte sur l'origine de la violence[257].

[256] Un dicton ancestral illustre ce phénomène : « quand les hommes ne s'entendent plus les récoltes s'en ressentent ».

[257] Ce qui permet de comprendre pourquoi certains interdits sont prononcés alors qu'ils pourraient sembler insensés, comme celui portant sur les jumeaux qui doivent être tués ou exclus de la tribu dès qu'ils naissent.

Leur fonction est de réserver au cœur des communautés une zone protégée, un minimum de non-violence indispensable aux fonctions essentielles, à la survie des enfants, à leur éducation, à tout ce qui fait l'humanité de l'être humain,

- comme les interdits ne suffisent pas pour que ne surgisse, d'une manière ou d'une autre, le spectre de la violence généralisée, celle-ci sera canalisée vers l'extérieur de la communauté par le phénomène des rites par lesquels le groupe cherche le soulagement en essayant de déclencher le mécanisme qui l'a jadis réconcilié. La mise à mort de la victime originaire est reproduite mais c'est une autre victime qui la remplace et qui peut n'être que figurée très discrètement comme c'est le cas dans la fête de Carnaval[258].

Le mécanisme victimaire donna naissance à la communauté hiérarchique où, afin d'éviter toute violence, un ordre a été défini par des lois et des interdits. L'ordre social est fondé sur la différence : chacun, dans la société, tient un rôle, une place. L'imitation vise à créer l' « indifférenciation ». Et c'est quand les rôles sont bouleversés qu'apparaît la crise. L'imitation redouble l'objet imité : l'unité formelle des interdits repose donc sur la structure de reproduction symétrique et identique, sur l'absence de différence. Si nous avons du mal parfois à percevoir leur dénominateur commun, c'est parce que nous ne voyons pas que les conflits humains s'enracinent au premier chef dans le mimétique. La teneur anti-mimétique de tous les interdits constitue un principe fondamental de lutte contre la violence acquisitive. Leur unité formelle repose sur l'absence de différence, toujours perçue comme terrifiante. Ce qu'on interdit, en somme, ce sont d'abord tous les objets qui peuvent servir de prétexte à la rivalité mimétique, ce sont tous les comportements caractéristiques des phases qu'elle comporte, de plus en plus violentes, etc.

Parallèlement, le développement du religieux pour canaliser la violence mimétique favorisa la mise en place il y a trente à cinquante mille ans selon les régions d'un art tributaire de la maîtrise du feu et d'une culture symbolique fondée sur le nombre. Ils exerceront de profonds changements sociaux au cours des siècles qui suivirent en permettant notamment l'émergence de sociétés fondées sur les traits culturels des obligations antimimétiques à respecter. Déjà, avec les sépultures, qui furent pratiquées avec des rites funéraires par l'homme de Néandertal vivant de manière nomade de la chasse et de la cueillette il y a cent mille ans, se dessine une pratique qui distingue l'homme des autres espèces. Les offrandes sacrificielles concrétisent cette complexification lente mais

[258] On retrouve dans le Carnaval tous les éléments de la crise mimétique : l'indifférenciation par les masques, le défoulement par la fête, la transgression des normes conventionnelles. A la fin, on brûle « Carnaval ». La « victime » ayant été sacrifiée, tout rentre dans l'ordre.

progressive de la pensée qui va permettre aux humains il y a quarante mille ans de donner aux mythes, qui étaient portés par les transes, le chamanisme et les visions diverses, une consistance visuelle sous la forme d'images sur les parois des grottes ou sur les rochers.

8.3.3 - Les rites et l'abstraction du mécanisme victimaire

Comme le nombre d'individus dans la communauté primitive était souvent très limité, pour ne pas entamer l'effectif, on a pensé à imposer des interdits mais aussi lors des rites à remplacer l'homme que l'on sacrifiait par un animal, ce qui suppose que l'on domestique celui-ci afin qu'il soit suffisamment « humanisé » pour que le sacrifice puisse fonctionner.

8.3.3.1 - L'utilité décisionnelle du nombre comptable

A partir du moment où le sacrifice donna aux hommes le motif de garder des animaux dans la communauté et de les faire vivre dans leur intimité, il est devenu impératif de compter le nombre d'animaux disponibles afin de prévoir le nombre de sacrifices qu'il était possible d'organiser.

Le comptage associé à la pratique sacrificielle des animaux ont donné progressivement l'habitude de représenter les objets du monde réel par des nombres et des supports pour les écrire. La « comptabilité » semble être née de cette pratique. Selon cette approche prenant la canalisation de la violence comme fil directeur, l'utilité du nombre comptable ne peut être que décisionnelle.

8.3.3.2 – Nécessité de la valeur compétence

La création de la personnalité juridique par le droit romain permit de penser de manière abstraite le mécanisme victimaire. Grâce à l'évolution de la pratique des contrats, le droit a franchi un pas essentiel en établissant que l'imitation, c'est-à-dire la personne juridique qui n'était qu'une fiction dans la réalité devait être considérée comme la vérité dans le droit. Il s'agit ici d'une signification lourde en termes juridiques dans la mesure où l'appropriation par le droit de l'individu représente la passation de sa réalité quotidienne à celle des rapports de droit qui sont intemporels et où créanciers et débiteurs abandonnent leur humanité biologique pour devenir des personnes juridiques. Créant des êtres immatériels, la personne juridique permettait de trouver une solution à une infinité de difficultés pratiques. Par exemple, si un esclave était possédé par deux maîtres, il était deux personnes juridiques qui pouvaient être vendeuse pour l'une et acheteuse pour l'autre.

Le mimétisme d'appropriation qui fonde les échanges ne trouva alors plus d'objet matériel pour s'exprimer dans la mesure où ces échanges ne concernaient plus la personne physique mais étaient relatifs à la personne juridique, physique ou morale. Il fallut donc transférer aux objets représentatifs des personnes juridiques ce mimétisme afin d'essayer de canaliser dans l'abstraction de la personne juridique la violence inhérente à la personne réelle. Dans la mesure où cette violence était une conséquence de l'émergence des « doubles », l'outil comptable dut se doter d'une structure identique : la comptabilité matricielle des entrées/sorties qui est utilisée le plus souvent sous la forme de parties doubles pouvait s'imposer en même temps que se développait la société dont les échanges étaient fondés sur des contrats juridiques.

Si la comptabilité matricielle renonce à imaginer le pourquoi ultime de l'échange et se contente d'expliquer comment les faits se passent, elle permet cependant de rattacher objectivement les déterminants de l'échange les uns aux autres, de découvrir les liaisons auxquelles ils sont assujettis et, de ce fait, par la personnification des comptes, elle est la mieux armée pour représenter les relations économiques entre les individus et comprendre le fonctionnement de nos sociétés. Au nombre comptable est ainsi assignée la tâche de substituer l'égalité juridique susceptible de limiter la violence entre les individus au désir mimétique, source de cette violence. Pour cela, il doit représenter une valeur de telle sorte qu'aucun des deux coéchangistes ne se sente léser dans l'opération d'échange par l'autre. C'est ce que montrent les hypothèses que nous avons posées à propos de la Kula et du potlatch, cette valeur étant la valeur compétence que nous proposons dans notre thèse.

La pratique des sacrifices n'arrivant à limiter la violence qu'en tuant souvent des innocents, il est facile d'imaginer l'avantage comparatif des sociétés capables de réellement éviter ou gérer les conflits sans être obligé d'éliminer des humains. D'où les évolutions vers des sacrifices de plus en plus doux en substituant une victime animale à la victime humaine[259], mais aussi en multipliant les interdits.

8.3.4 - Les interdits

8.3.4.1 - Origine de la propriété privée et de la liberté d'entreprendre

Les interdits visent à écarter tout ce qui menace la communauté. Limiter les risques de conflit en interdisant certains objets s'est révélé un moyen efficace pour juguler la violence destructrice. Il n'y a pas de culture qui n'interdise la violence réciproque ainsi que

[259] Ainsi la mythologie grecque garde-t-elle en mémoire le passage du sacrifice de la bête entière à seulement les parties les moins utiles (la peau et les os).

toutes les occasions de violence et les rivalités trop ardentes à l'intérieur des groupes de cohabitation. Les Dix Commandements sont, à ce titre, très révélateurs de cette volonté de limiter la violence. Dans la peur de subir eux-mêmes le même sort que leur victime, c'est-à-dire de mourir, les hommes se soumettent au premier grand Tabou, sans quoi aucun ordre social ne pourrait exister : « Tu ne tueras point ton semblable ».

Il n'y a pas d'interdit qui ne se ramène au conflit mimétique. La mimésis d'appropriation est à l'origine de tout car les principaux interdits portent toujours sur les objets les plus proches, les plus accessibles, ceux qui sont à chaque instant à la disposition de tous les membres du groupe et sont donc les plus susceptibles de devenir enjeu dans des rivalités destructrices pour l'harmonie du groupe et même pour sa survie.

Bien qu'elle soit présentée comme un droit sur les choses[260], la propriété privée a été « inventée » en s'inscrivant dans ce schéma car elle est dans la pratique un droit contre autrui. Le monopole des prérogatives du propriétaire est une exclusion des droits concurrents qui lui donne la faculté d'imposer « ses » conditions à l'usage de « ses » biens par autrui. Combiné avec la liberté contractuelle, le droit de propriété génère la liberté d'entreprendre et définit celui des cocontractants qui sera le « chef » d'entreprise.

Par ailleurs, on n'aura pas le droit d'imiter les autres, parfois même on n'aura pas le droit de prononcer leur nom car il est considéré comme le double mimétique de l'individu, etc. Le dépôt des brevets d'invention, comme interdit à la copie de ce qui leur est sous-jacent, procède du même ordre d'idées tout en étant justifié par le droit de propriété privée.

8.3.4.2 - Structuration des réseaux d'échanges marchands

Pour éviter que la mimésis d'appropriation ne débouche dans la violence généralisée entre les individus, l'idée est venue très tôt d'interdire la volonté du désir mimétique en organisant des systèmes d'échanges qui font l'objet de pratiques rituelles et codifiées. Cela ne veut pas dire que la rivalité mimétique n'existe plus chez eux. Peut-être existe-t-elle plus que jamais, mais les adultes, tout comme les singes, ont appris à se méfier d'elle et à en réprimer, sinon toutes les modalités, du moins les plus grossières et les plus manifestes, celles que l'entourage reconnaîtrait immédiatement. Ils ont appris à éviter ses effets trop voyants, mais elle ne règne pas moins[261], comme nous l'avons déjà mentionné page 228.

---

[260] L'article 544 du Code civil définit ainsi le droit de propriété comme « le droit de jouir et disposer des choses de la manière la plus absolue, pourvu qu'on n'en fasse pas un usage prohibé par les lois ou par les règlements ».

[261] Une bonne part de ce que nous appelons la politesse consiste pour chacun à s'effacer devant l'autre pour éviter les occasions de rivalité mimétique.

Le fonctionnement du marché constitue une structure d'accueil à tous les désirs mimétiques d'appropriation des objets. La monnaie y apparaît comme un substitut universel qui permet de tout acheter et de donner un équivalent généralisé à l'objet rare, détenu par l'autre, ce qui lui fait perdre son caractère unique et non partageable. Le désir mimétique se transfère alors sur la monnaie qui devient la source même ou l'ersatz de tous les désirs.

Parmi ces systèmes d'échanges se trouvent bien sûr la Kula, le commerce en général et le potlatch.

Pour que le marché jour son rôle de substitut au désir mimétique, l'échange doit être régulé par un système de conventions qui permette de coordonner et d'encadrer les initiatives individuelles et de contribuer à constituer des logiques collectives, constitutives des organisations sociales. Le juge et le système judiciaire doivent en garantir l'application en s'interposant dans les conflits entre les protagonistes, pour contrebalancer la loi du plus fort et interrompre le cycle de la violence qui ne cesse autrement de s'amplifier. Nous retrouvons ici le principe de la « main invisible », cher à Adam Smith, qui traduit l'opinion de tous par le biais du jeu entre l'offre et la demande. Il est demandé au marché, par le système d'interdits[262] qu'il impose pour fonctionner dans de bonnes conditions, de se substituer au sacré archaïque.

8.4 – Coût historique, juste valeur et théorie comptable

L'élément central d'un marché, qui justifie son existence et celle des entreprises, est l'« échange ». Une économie de marché est une économie des échanges et les entreprises ne peuvent perdurer dans celle-ci que si elles réalisent efficacement ces échanges, c'est-à-dire si elles « créent de la valeur » au moment de la vente de leurs produits. Cela suppose le respect de deux conditions fondamentales :

- le client doit être au centre de l'économie de l'échange et non pas les propriétaires de l'entreprise ni les salariés. Toute opération qui ne présente pas un intérêt pour le client ne peut être que contestable. De ce fait, l'entreprise doit être, avant tout, tournée vers celui-ci car le capital de ses propriétaires qu'elle utilise n'a pas d'autre objet que de permettre à la compétence des salariés d'être la plus productive possible. Ainsi, les dirigeants d'une entreprise ne devraient pas arbitrer leurs décisions entre les propriétaires et les salariés car ceux-ci ne sont pas prioritaires devant les clients ce qui ne veut pas dire, bien sûr, qu'il faille pour autant les négliger. A ce titre, la réglementation sur la concurrence et sur

[262] Dont celui de chercher à supprimer la concurrence afin pouvoir faire la « loi » sur le marché.

certaines opérations financières telles que les OPA et les OPE devrait imposer à l'entreprise ce recadrage sur le client chaque fois qu'elle cherche à utiliser ses moyens pour d'autres types d'opérations, notamment financières,

- si les marchés fonctionnent dans de bonnes conditions de concurrence, la volonté de diriger l'entreprise en cherchant à maximiser le profit devient contestable puisque cette maximisation aura pour effet d'attirer de nouveaux capitaux qui voudront « profiter » des opportunités qui se présentent. Les dirigeants soucieux de générer des profits régulièrement dans la durée devraient chercher à retarder le plus longtemps possible la venue de ces capitaux en ne prenant pas la maximisation de leurs profits comme critère de décision. Autrement, pour pouvoir le faire sans risque et au cours d'une longue période, ils devront être en situation de monopole durable, ce qui est le signe d'un dérèglement d'une économie de marché organisée sur le principe de la concurrence.

En conséquence, la valeur « créée » par l'entreprise ne peut provenir que de l'acte d'échange qui lui est extérieur et fondé théoriquement sur l'égalité entre les valeurs échangées. Pour garantir que la transaction dans la pratique tend vers cette égalité, il est nécessaire que les marchés remplissent leur rôle qui est de fournir des prix crédibles, ce qui n'est possible que si les éléments participant au processus productif sont évalués en coût historique.

Dès que l'on raisonne en transférant le concept de « création de valeur » de l'extérieur de l'entreprise, au moment de l'acte d'échange sur le marché clients, à l'intérieur de celle-ci comme le font les visions actionnariale et partenariale, les conséquences sont considérables :

- l'entreprise ne correspond plus à ce qu'elle devrait être dans une économie de marché : pour obtenir la stabilisation, voire l'augmentation permanente des profits, les dirigeants ne peuvent qu'agir sur leurs coûts variables, c'est-à-dire sur les rémunérations du personnel puisque celles des capitaux propres doivent permettre de satisfaire le taux de rentabilité réclamé par les actionnaires,
- la comptabilité doit s'adapter pour permettre de prendre en compte la valeur de réalisation des actifs puisque, pour inciter les investisseurs à maintenir leurs fonds dans l'entreprise, les dirigeants doivent tenir compte du taux de rendement que les investisseurs auraient pu obtenir en plaçant leurs capitaux ailleurs : la « fair value » trouve ici une partie importante de la justification à sa mise en œuvre,
- les progrès de productivité obtenus grâce aux investissements nouveaux abaissent le coût marginal des dernières unités produites, mais pas leur coût moyen qui prend en compte ces nouveaux investissements,

- le marché en se globalisant pour limiter le risque financier ne respecte plus un des principes fondamentaux d'une économie de l'échange qui veut que chaque échange soit indépendant de tous les autres ou, ce qui revient au même, que chaque échange relie, dans une relation contractuelle, au moins deux personnes qui se déterminent en engageant leur responsabilité l'une par rapport à l'autre,
- le raisonnement ne se déploie plus dans le champ homogène des concepts : la « création de valeur » à l'intérieur de l'entreprise se mesure par l'instrument comptable qui appartient à l'Histoire alors que la « création de valeur » est un concept qui ne peut se saisir qu'une fois l'échange réalisé. Nous pouvons suivre l'évolution de l'instrument dans le temps mais pas celle de l'idée de création de valeur qui, par sa nature, n'a aucune existence historique,
- la nature de l'entreprise se modifie lorsque les profits dégagés ne sont plus étroitement liés au fonctionnement du marché parce qu'ils résultent d'une volonté d'obtention d'un taux de rentabilité différent du taux moyen de profit par les actionnaires. En effet, puisque le profit correspond à un taux exigé par les actionnaires, il ne peut plus être associé au risque qu'ils prennent, risque qui peut aussi se traduire par des pertes. Sans le risque qui peut aussi bien s'exprimer par un profit ou une perte pour les propriétaires, il n'y a plus d'entreprise possible. Pour pouvoir raisonner objectivement sur le rôle des actionnaires et des autres parties prenantes à l'entreprise, nous concevons le capital investi comme étant engagé dans un processus d'échange échelonné dans le temps avec le profit futur, les écritures d'amortissement étant chargées de traduire comptablement ce phénomène. De cette manière, la distinction entre le profit et la rente permet de disposer d'un critère objectif de partage de la richesse créée. Le profit qui dépend de l'état de développement économique de la société à un moment donné revient aux stakeholders puisqu'il fait partie intégrante à l'échange « valeur pour valeur » alors que la rente est un surplus qui n'est pas explicable par l'échange et qui provient de l'efficacité des facteurs de production. Ce profit moyen est différent de la notion de coût du capital indispensable dans la gouvernance actionnariale : il est produit par le comportement de la société dans son ensemble et ne doit rien à la volonté subjective de stakeholders d'obtenir un certain niveau de rémunération. En ce sens, ce n'est qu'en fondant la théorie comptable sur l'échange qu'elle pourra devenir une science sociale.

Puisqu'il y a des faits proprement comptables, la comptabilité a un objet propre qui est d'expliquer comment se réalise l'échange pour pouvoir transmettre la valeur dans le temps. De plus, les faits qu'elle traite peuvent être mis immédiatement en relation les uns

avec les autres, expliqués les uns par les autres, sans qu'il soit nécessaire d'intercaler des faits d'une autre espèce. C'est ce que Mattessich a montré en étudiant la comptabilité sumérienne fondée sur un système matriciel d'entrées/sorties.

Ce que nous postulons pour la comptabilité, c'est tout simplement que les faits que l'on appelle « comptables » soient dans la nature et, par suite, intelligibles. *A priori*, nous admettons que ce qui est vrai des faits physiques, biologiques, psychiques et sociaux l'est aussi des faits comptables. Seul un échec définitif de la comptabilité pourrait remettre complètement en cause cette présomption logique. Or, dès aujourd'hui, cet échec n'est plus à craindre, la comptabilité ayant montré sa capacité à fournir ce que l'on attend d'elle. Plus elle entre en contact avec les faits historiques qui la caractérisent, plus elle voit se révéler des régularités insoupçonnées, des concordances beaucoup plus précises qu'on ne pouvait le supposer de prime abord et plus se fortifie notre sentiment que nous nous trouvons en présence d'un ordre naturel. À l'opposé de ce positivisme auquel nous avons adhéré, les tenants de l'épistémologie constructiviste considèrent que la connaissance scientifique relève d'un processus et non d'une révélation liée à l'expérimentation. Il n'y aurait pas de réalité observée mais seulement une réalité socialement construite. Ce débat pose le problème de la nature de la « réalité » comptable (Colasse, 1995) auquel nous avons apporté une solution en montrant qu'elle est l'expression, variable dans le temps et l'espace en fonction des systèmes de normalisation en cours, d'une théorie comptable qui, elle, est a-historique et fondée sur l'égalité des valeurs dans l'acte d'échange et sur la transmission de la valeur dans le temps.

Il apparaît ainsi que c'est la théorie comptable fondée sur le coût historique qui explique le mieux l'acte d'échange, la situation d'un marché en équilibre cher aux néoclassiques n'étant qu'une situation limite dans laquelle la rente est nulle du fait que toute la demande possible est satisfaite.

8.5 – Spéculation boursière, coût historique et répartition de la rente

L'idée générale de notre démonstration est que les visions actionnariale et partenariale de l'entreprise, ainsi que ses modèles comptables associés, ne prennent pas suffisamment en compte le fait que l'entreprise est créée et qu'elle fonctionne pour réaliser efficacement des échanges sur ses marchés.

C'est l'échange marchand qui distingue l'entreprise de toutes les autres formes d'organisations et qui la rend irréductible à celles-ci. Son étude doit nous permettre de proposer une explication cohérente de sa gouvernance et de sa comptabilité, ces deux

éléments interagissant en permanence l'un sur l'autre. La comptabilité construit la gouvernance tout en étant modifiée par les pratiques de celle-ci. En supposant que l'échange marchand est premier dans la conception de la gouvernance de l'entreprise, nous devons expliquer quelles sont ses caractéristiques une fois qu'il a été réalisé, notamment pour appréhender la création de valeur.

Avant d'être une organisation, une unité de production, l'entreprise, interprétée par rapport à l'acte d'échange, est une réunion de marchés.

Son premier marché, elle le passe le jour et à l'heure de sa naissance. Son acte fondateur coïncide avec la réunion d'un certain stock d'épargne (le plus souvent hors marché boursier) que ses apporteurs envisagent d'échanger contre des profits futurs. L'échange ne pouvant se réaliser qu'au moyen d'un marché, cet acte fondateur constitue son premier marché, ce qui suppose aussi l'existence d'un « droit » à échanger, ce qui impose d'envisager exclusivement d'un point de vue juridique l'enregistrement du montant de cette épargne. Ce droit permet, d'une part, d'identifier chaque apporteur de fonds selon la nature du contrat qui le lie à l'entreprise, l'affectio-societatis en étant le moteur fondateur, et, d'autre part, de distinguer le « droit » des propriétaires qui investissent leur épargne de la « fonction » des dirigeants chargés d'employer celle-ci.

Une fois fondée, l'entreprise va engager de nouveaux échanges qui, par définition, passent tous aussi par un marché :

- en contrepartie des produits de sa compétence qu'il lui livre, le salarié reçoit une rémunération constituant son salaire : il s'agit bien d'un échange, donc d'un marché fournisseur, même si celui-ci est situé à l'intérieur de l'entreprise,
- d'autres échanges ont lieu avec les fournisseurs externes : achats de matériels, de matières premières, de services en tous genres. Il convient d'ailleurs de ne pas pousser trop loin la distinction entre fournisseurs internes et externes car, d'un point de vue strictement économique, c'est-à-dire par rapport à l'échange, elle est artificielle comme en témoigne l'extension récente de la norme ISO9001 sur la qualité totale à un nombre toujours plus grand d'entreprises et le développement de la sous-traitance. Elle sert pourtant de critère essentiel pour définir la valeur ajoutée qui est un concept contribuant à sa manière à figer les choses car, par son mode de calcul, il perpétue une certaine conception féodale et fortement hiérarchisée de l'entreprise. Considéré d'emblée comme un fournisseur, le salarié cesserait d'être défini par son statut de subordonné comme il l'est actuellement dans le Code du travail et retrouverait ainsi son potentiel de liberté juridique et économique. Ceci qui ne veut pas dire, bien sûr, que le Code du Travail soit inutile mais son utilité doit être relative au fonctionnement du marché de l'emploi,

- elle est aussi en relation permanente avec ses marchés propres situés en aval de son acte de production et formés par sa clientèle. Avec beaucoup d'efforts, elle y trouve les débouchés de ses propres produits. C'est sur ses marchés clients que l'entreprise peut dégager un surplus par rapport à ce qu'elle a consommé pour la production et le stockage de ce qu'elle vend. L'existence de ce surplus suppose qu'elle soit efficace dans ses actes d'échange sur ses marchés clients.

La théorie des droits de propriété d'Alchian et Demsetz en montrant, pour répondre à l'interrogation de Coase sur l'existence des entreprises, que celles-ci sont compatibles avec le système de marché, apporte une justification à notre proposition de considérer l'entreprise comme un « condensé de marchés ». De la même manière, Jensen et Meckling, dans leur article de 1976, ont aussi suggéré que l'entreprise était « *une fiction légale qui sert de point focal à un processus complexe dans lequel les conflits entre les objectifs des individus (dont certains peuvent représenter d'autres organisations) sont résolus par la mise en place de relations contractuelles. Le comportement de la firme est dès lors comparable à celui d'un marché, en ce sens qu'il est la résultante d'un processus complexe d'équilibrage* ».

En nuançant ce que proposent ces deux derniers auteurs, nous dirons que notre approche n'est pas fondée sur l'existence de divergences d'intérêts entre les parties prenantes à l'entreprise, sans nier pour autant qu'elles existent, mais sur l'acte d'échange sur les marchés.

L'entreprise, ensuite, se constitue en un système de cellules interdépendantes sociale, juridique, politique, de production et de vente, etc. qui sera géré de telle sorte que son action sur les différents marchés qui la constituent lui permette de créer le volume de richesses qu'elle souhaite. Si ce n'est pas le cas, l'explication du fonctionnement de ces marchés permettra d'identifier les problèmes que pose la gestion. Autrement dit, c'est l'explication du fonctionnement du condensé de marchés constituant l'entreprise qui sert de norme pour dire en quoi la gestion lui est favorable ou non.

Or, en interprétant économiquement l'entreprise par rapport à l'acte d'échange comme nous venons de le faire ci-dessus, nous constatons qu'elle n'est propriétaire de rien. L'autonomie juridique ne lui confère pas l'autonomie économique. Nous pouvons alors compléter la proposition de Jensen en disant qu'elle n'est qu'une fiction patrimoniale qui n'existe que parce qu'elle est engagée dans des échanges marchands, ce qui fait d'elle un nœud de marchés. L'enchaînement causal qui mène à l'entreprise est le suivant : les actionnaires sont propriétaires de la société commerciale qui est propriétaire des moyens de production qu'utilise l'entreprise, ce qui lui permet de la porter juridiquement.

L'entreprise est donc de nature sociologique et non économique. Elle exprime la manière dont ce nœud de marchés est constitué et évolue pour que les échanges se réalisent de la manière la plus efficace possible. La gouvernance de l'entreprise doit alors s'appliquer, avant tout et surtout, à vérifier que les dirigeants préparent au mieux cet acte d'échange en optimisant l'utilisation des compétences dont ils disposent afin de maximiser la valeur correspondante.

Cette « création de valeur » qui permet l'augmentation de la valeur de l'action ne peut provenir que d'une augmentation des richesses produites et vendues par l'entreprise. Si cette augmentation provient de la spéculation, aucune richesse supplémentaire ne sera associée à celle-ci et il ne sera pas possible de dire qu'il y a création de valeur. Par conséquent, lorsque l'on parle de valeur perdue à la bourse, il serait préférable de dire que cette valeur[263] n'a jamais existé, ce qui amène à rejeter l'utilisation de la juste valeur. Il ne peut y avoir de véritable création de valeur que si les profits distribués par l'entreprise résultent de son développement économique.

L'outil comptable doit alors être conçu pour pouvoir contrôler les dirigeants, ce qui suppose que les actifs soient évalués au coût historique et non pas à la valeur de marché pour éviter d'introduire la volatilité des marchés dans les instruments de contrôle. Il en irait différemment si les marchés fonctionnaient dans de bonnes conditions de concurrence garantissant la coïncidence entre l'échelle des prix et celle des valeurs. Sous ces conditions, la comptabilité améliorerait considérablement la qualité des informations qu'elle produit à être tenue en prix de marché au lieu du coût historique.

Par ailleurs, puisqu'elle ne possède rien en propre, l'entreprise, économiquement, ne peut jamais être, à proprement parler, bénéficiaire ou déficitaire. De ce fait, il n'y a aucune « loi économique » qui puisse assigner au travailleur le salaire et rien que le salaire et au capitaliste le surplus dégagé et la totalité de celui-ci, ce qui ne veut pas dire pour autant que la répartition de la rente puisse être, sans dommage pour la société, livrée à l'arbitraire. Pour éviter que cela ne se produise, il est nécessaire de tenir compte, d'une part, de l'égalité qui devrait exister entre le salaire et le capital reconstitué par la compétence et, d'autre part, de l'échange à travers le temps du capital contre le profit. Une partie de ce dernier peut très bien être destiné aux autres parties prenantes de l'entreprise.

Notre conception de l'entreprise nous permet ainsi de régler le problème du partage de la rente dégagée entre les différentes parties prenantes.

---

[263]. Il s'agit ici de valeur économique et non de valeur financière ou actualisée qui est son sens dans l'expression « juste valeur ». Pourtant, le recours à cette juste valeur n'est pas sans conséquences sur le monde réel.

8.6 – Le taux de profit et la thèse de Modigliani et Miller

Il nous semble difficile de pouvoir nous appuyer sur la théorie de Modigliani et Miller (1958) pour fonder une théorie de la valeur qui puisse amener la comptabilité au niveau d'une science comptable. Leur théorie étant construite sur l'idée qu'il y a création de valeur seulement lorsque tous les bailleurs de fonds sont rémunérés, notamment lorsque les apporteurs de capitaux reçoivent plus que le montant rémunérant le risque financier qu'ils acceptent, le statut du capital appartenant aux propriétaires se trouve mis sur le même plan que celui de la dette provenant des apports des autres créanciers, ce qui ne nous semble pas logique par rapport à l'acte d'échange comme nous l'avons dit précédemment. Il nous apparaît comme étant une fiction le fait qu'une dette infiniment renouvelée, c'est-à-dire jamais remboursée, puisse équivaloir à des fonds propres qui reviennent moins chers. De plus, la société ne peut emprunter auprès des banques que sur la base des capitaux propres dont elle dispose et des résultats qu'elle dégage, lesquels, ensemble, servent en quelque sorte de garanties. Cette pratique des banques impose qu'il existe une priorité entre les capitaux propres et les emprunts, les seconds dépendant des premiers. En fait, Modigliani et Miller ont conçu leur théorie comme si le taux de profit des capitaux propres dépendait du taux d'intérêt des emprunts puisqu'il est l'addition du taux sans risque et du taux correspondant au risque accepté. Il faut donc qu'il y ait profit pour que l'entreprise puisse payer les intérêts des emprunts, ce qui est conforme à la pratique comptable qui traite ces intérêts comme des charges déductibles du résultat. Le profit doit alors être conçu logiquement comme étant premier par rapport aux intérêts, ce qui correspond à l'idée que les capitaux propres sont premiers par rapport aux dettes. Il est la contrepartie du capital que le propriétaire a investi dans la société au service de l'entreprise en connaissance du risque qu'il prenait et de l'incertitude d'une rentabilité temporelle régulière, c'est-à-dire en parfaite connaissance de son caractère aléatoire. S'il se réserve le droit de reprendre son épargne dès que le taux de rentabilité est inférieur au minimum qu'il réclame, celle-ci ne peut alors s'analyser que comme un prêt remboursable dont l'échéance doit être laissée à la discrétion du propriétaire qui se comporte alors comme un « créancier ». Dans ces conditions, selon notre conception, ce n'est plus au marché que revient le rôle de déterminer le taux de profit dont dépend le niveau des investissements et la part qui revient au salariat. Dans l'économie financière proposée par Modigliani et Miller, les profits sont déconnectés des données du marché puisqu'ils sont conçus comme dérivant du taux d'intérêt. Tout se passe comme si l'entrepreneur pouvait transférer à sa guise les risques qu'il prend sur le marché, l'immensité supposée de celui-ci garantissant en quelque sorte qu'il trouvera toujours un acheteur au prix qu'il propose. Cela est d'autant plus vrai lorsqu'il s'agit des actions à l'instar de la pratique inventée par Scholes et consistant à acheter une action et à annuler aussitôt le risque que comporte sa détention en se portant acquéreur d'une option de vente (« put ») qui donne le

droit de la vendre à un prix convenu d'avance. L'économie de marché ne peut fonctionner que sur la base des millions de contrats individuels qui, à chaque instant, se nouent pour chacun d'eux entre deux coéchangistes et non pas parce ces deux personnes participaient à un marché global et efficient porteur des risques pris. Ainsi, la confiance ne peut pas être puisée dans la seule et unique dynamique du marché lui-même mais surtout dans la solidité des agents économiques participant aux échanges et considérés individuellement.

Il est possible que Modigliani et Miller aient été fortement influencés par la macro-économie et la comptabilité nationale pour concevoir leur théorie de l'endettement de l'entreprise en assimilant les fonds propres à de la dette. En effet, en dressant en comptabilité nationale un bilan simplifié, d'une part des entreprises et, d'autre part, des ménages, nous constatons qu'à l'actif des entreprises apparaissent les moyens de production et, au passif, l'épargne investie en actions des ménages et les dettes qu'elles leur doivent sous forme obligataire. A l'actif des ménages sont inscrites les actions représentatives de leur épargne et les créances qu'ils possèdent sur les entreprises alors qu'au passif est mise en évidence leur épargne. Si nous combinons les comptes de ces deux catégories d'agents, il ne subsiste plus dans le bilan final que l'actif constitué par les moyens de production et le passif par l'épargne des ménages qu'elle soit sous forme d'actions ou d'obligations. Or, cette présentation propre à la comptabilité nationale qui ignore les comptes de patrimoine puisque l'économie publique fonctionne sans capital, est erronée du point de vue de l'entreprise : les porteurs d'obligations ont une créance sur les actionnaires (créance qui se trouve annulée par la dette dans le bilan combiné), le droit de propriété de ceux-ci ne pouvant pas faire l'objet d'une quelconque compensation. Nous retrouvons ici la base même de la théorie de Modigliani et Miller. C'est comme si elle considérait que l'économie nationale est une entreprise qui englobe toutes les autres. Cependant, la comptabilité nationale n'est en rien une comptabilité car elle ne s'appuie pas sur la notion même de valeur liée à l'échange. Historiquement, la comptabilité nationale a été créée au service de l'économie de guerre afin de fournir rapidement une approximation statistique permettant à l'Etat dirigiste d'intervenir en se substituant aux mécanismes de marché. Dans une économie d'échanges, les sociétés qui sont en possession de leurs propres actifs parce que leurs dettes n'ont pas absorbé leur capital, ont une valeur sur le marché, ce que reflète bien la nature contractuelle de la libre activité économique. La notion de délais de paiement et la difficulté de trouver une harmonisation européenne les concernant pour éviter qu'ils ne s'allongent indéfiniment apparaît comme étant une des conséquences de la confusion entre les capitaux propres et les dettes. La société qui dispose des capitaux suffisants peut, sans problème, honorer ses dettes dans les délais prévus.

A titre d'exemple, le décret pris par E. Balladur en décembre 1987 illustre bien aussi ce changement de conception du capital et des dettes. Une holding peut, depuis la fin 1987,

se mettre volontairement en déficit en enregistrant des charges financières d'emprunt exorbitantes qu'elle pourra consolider avec les bénéfices d'une entreprise-cible qu'elle aura acquise au moyen des fonds empruntés, supports de ces charges[264]. C'est sur cette technique qu'à partir de cette époque, on a construit les LBO et, en même temps consacré fiscalement la pratique du capitalisme sans capital. Et cela, bien sûr, n'est pas sans conséquence sur l'emploi.

[264] Il est vrai que ce décret réglait aussi le problème des droits de succession très élevés dans notre pays depuis 1984 en permettant la conservation du patrimoine familial : la famille crée la holding qui va racheter l'entreprise familiale. L'opération revient à substituer aux droits de succession une charge financière que sera versée aux banques prêteuses.

Conclusion de la deuxième partie

La financiarisation de l'économie permise par l'abondance des liquidités en circulation et l'augmentation généralisée des dépenses publiques nous plongent dans une société d'endettement qui durcit considérablement les conditions de fonctionnement des entreprises.

L'utilité contractuelle du nombre comptable proposée par la théorie positive de la comptabilité, en fondant les relations économiques entre les individus sur des rapports de force, a fait de l'entreprise cette juxtaposition d'éléments susceptibles d'être vendus séparément sur les marchés financiers au détriment des autres parties prenantes dont, bien sûr, les salariés. Cette gouvernance actionnariale est à l'origine de nombreux dysfonctionnements et de crises qui remettent en cause l'existence même de l'entreprise. Les conséquences néfastes de cette situation sont amplifiées par l'utilisation de la « juste valeur » remplaçant celle du coût historique. Avec la « juste valeur » correspondant à des prix fournis par des marchés volatils, se dilue la notion même de capital sans lequel l'entreprise comme organisation sociologique créatrice de richesses risque de disparaître. A cette indétermination du capital correspond une insuffisance de fonds de roulement alors que celui-ci doit être suffisant pour garantir un paiement régulier des salaires quel que soit le niveau d'activité. C'est toute la pratique sociale des contrats de travail qui se trouve ici remise en cause. En effet, la valorisation au coût historique et la distinction entre les capitaux propres et les dettes permettent de pouvoir calculer un fonds de roulement qui soit fiable. Or celui-ci constitue la garantie dernière du paiement des salaires si les affaires ont tendance à régresser. Cette garantie est nécessaire si l'on veut rassurer les salariés en leur proposant des contrats de travail à durée indéterminée. En cas d'un fonds de roulement insuffisamment garni en fonds propres, le paiement régulier des salaires n'est plus garanti et l'on voit alors se développer dans l'entreprise des contrats à durée déterminée et des « intérimaires ». Beaucoup de chefs d'entreprises pensent que ces types de contrats leur permettront d'obtenir de la « flexibilité ». L'analyse de l'acte d'échange nous indique que c'est certainement une erreur d'interprétation car ce qui devrait être flexible au regard de l'échange, c'est l'entreprise et non le salarié. Celui-ci est considéré comme étant une des parties prenantes. Or, l'invention de l'entreprise à travers l'identification et l'autonomisation des parties prenantes qui était justifiée socialement par la création du contrat de travail et comptablement par la mise en évidence de la continuité de l'exploitation nécessitant le recours au coût historique, s'est trouvée modifiée par la prise en compte il y a une trentaine d'années de la notion de

risque. Pour l'IASB, la continuité de l'exploitation se pose prioritairement par rapport aux apporteurs de capitaux, leur satisfaction de l'information fournie face aux risques étant garante de la satisfaction des autres parties prenantes. La question centrale concernant les parties prenantes est alors de savoir si les états comptables et financiers peuvent rendre compte de l'exposition au risque de l'entreprise.

Face à ces problèmes, la prise en compte de la création de valeur au moment de la réalisation de l'acte d'échange du bien vendu sur le marché client ramène la question de l'origine de la rente à un arrangement efficient des compétences dont l'entreprise dispose et qui lui donne un avantage concurrentiel sur ses marchés. L'évaluation comptable en coût historique fondé sur la valeur compétence joue alors un rôle fondamental dans la construction de la mesure comptable pour fournir à l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise une information qui soit fiable sur les risques pris mais aussi pour redonner au « capital » son sens économique d'épargne investie sous risque de profit ou de perte lui permettant de favoriser des pratiques dont l'objectif n'est pas de flexibiliser le travail mais de permettre à celui-ci de se développer dans un climat social minimisant les tensions entre les salariés. Face à celles-ci et au risque de violence qu'elles portent, la théorie girardienne propose une grille de lecture permettant de comprendre leurs développements.

La théorie girardienne repose sur l'idée d'un mécanisme victimaire ne pouvant jouer son rôle d'apaisement des conflits collectifs que si le bouc émissaire qui a été choisi est supposé coupable. A partir du moment où cette condition n'est plus respectée, ce mécanisme ne peut plus jouer son rôle ou ne le joue qu'imparfaitement. La religion catholique en dénonçant l'injustice de ce mécanisme a suscité la non-réconciliation collective et le développement de l'individualisme favorisant les tendances belliqueuses de tout un chacun. Il s'ensuit que la juste valeur, à travers la volatilité des marchés, est un facteur susceptible d'amplifier la violence entre les personnes. Par contre, le recours au coût historique fondé sur la valeur compétence pourrait amener une compétition entre les unités du système économique n'utilisant que des moyens pacifiques[265], ce qui suppose qu'aucun participant ne soit capable d'exercer une influence sur le prix. Pour cela, il ne devrait pas être possible d'éliminer des concurrents par le dumping, quelle que soit sa nature, ou par la captation de la clientèle sur des raisons mensongères. Chaque intervenant ne pourrait alors compter que sur ses propres compétences et sur son efficacité pour se maintenir et, éventuellement, se développer sur ses marchés.

Bien sûr, il serait naïf pour nous de croire que certains agents économiques ne cherchent pas à tourner les règles du jeu à leur avantage en utilisant tous les moyens

[265] Il nous semble d'ailleurs que ce soit le sens qu'il faille donner à la notion de concurrence parfaite dans la théorie néo-classique standard.

disponibles, qu'ils soient pacifiques ou non. Mais ce phénomène se trouvera amplifié si l'on fonde l'évaluation des faits comptables sur la juste valeur qui, variant en fonction des fluctuations du marché, ne peut constituer la base d'une information commune à tous sur les risques pris. Le recours au coût historique servant de base de mesure aux événements touchant l'entreprise et ses partenaires peut constituer cette base dans la mesure où nous pensons que la concurrence, nécessaire à l'innovation et au développement économique, est conçue comme le mode d'organisation d'une société rendue pacifique parce que la Loi aurait interdit l'utilisation des moyens les plus néfastes d'y porter atteinte.

Conclusion générale

Nous avons voulu montrer dans notre thèse que les pratiques comptables sont a-historiques et quasi universelles, ce qui les rend susceptibles de faire l'objet d'une science. En remontant aux origines de la comptabilité et en interprétant les pratiques des tribus primitives telles que nous pouvons les observer encore de nos jours, nous avons proposé le concept de valeur compétence que nous avons conçu comme un construit social qui est fonction de l'état de développement de la société à un moment donné, ce qui nous a permis de produire une explication théorique de l'échange valeur pour valeur à partir de la Kula mais aussi de la distinction à faire entre le profit et la rente tel que le potlatch la fait apparaître. Comme le montre la pratique du potlatch, il apparaît que le profit est inhérent à l'acte d'échange et constitue même son objet : c'est le profit qui s'échange à travers le temps contre l'épargne initiale investie dans l'activité productive. Comme l'épargne initiale est le produit d'une certaine structure de compétences, le profit est un produit équivalent. En conséquence, si le surplus dégagé par l'activité est supérieur à ce profit, la différence constitue la rente qui est hors marché et qui ne peut s'expliquer que par l'imperfection de la concurrence sur le marché[266].. Nous retrouvons ici, par notre raisonnement comptable, les conclusions de la théorie néo-classique qui veut que lorsque le marché est en équilibre, la rente est nulle puisque la concurrence est parfaite. L'existence de cette rente est le signe que l'entreprise correspondante « fait mieux » que le marché puisque, sur celui-ci, les entreprises ne devraient dégager que le profit moyen social lequel est le véritable régulateur des échanges dans l'économie. Il s'ensuit qu'en réalisant ce surprofit, l'entreprise se soustrait, au moins temporairement, à la loi du marché. Bien sûr, il nous semble entièrement normal et même de bonne pratique qu'une entreprise cherche à trouver une niche où la concurrence est faible pour ne pas dire inexistante, ce qui lui permet de vendre à des prix tels qu'elle puisse dégager régulièrement ces surprofits. Mais, tôt ou tard, la concurrence qui s'exercera sur son marché réel risquera de lui faire perdre son avantage compétitif si elle a trop compté sur l'exclusivité qu'il lui procurait. Assigner comme objectif prioritaire et quasi unique aux dirigeants de « faire mieux que le marché » revient à ériger en norme de comportement la recherche de cet excédent comme un signe distinctif fort d'un bon management. Ceci nous paraît très contestable dans la mesure où ce « bon management »

[266] Ainsi, à un taux de profit de 10 % correspond une durée de 10 ans de constitution de l'épargne qui a permis de le dégager et à un taux de 20 %, une durée de 5 ans, etc. Le taux de profit moyen d'une entreprise est relativement bien mesuré par le montant moyen des dotations aux amortissements pondérées par les montants investis, supports de ces dotations. Si le profit revient intégralement aux propriétaires, il n'en est pas de même de la rente dont les salariés peuvent en recevoir une partie.

ne peut perdurer qu'au détriment des salariés. Mais cela ne veut pas dire pour autant qu'il faille rémunérer les actionnaires avec des dividendes inférieurs au taux du marché.

Cette approche du profit nous a aussi permis de montrer en quoi les propriétaires de la société ne peuvent pas être considérés comme des « créanciers ». En effet, du point de vue économique, le profit que touche le propriétaire est généré par l'échange. Si nous considérons les autres créanciers de la société, ils percevront les intérêts de leurs créances indépendamment de la manière dont l'échange sera réalisé, que l'entreprise portée juridiquement par la société dégage ou non un profit (tout le temps, bien sûr, que l'entreprise ne dépose pas le bilan). Cette distinction entre le profit associé à l'acte d'échange pour les propriétaires et les intérêts perçus par les créanciers indépendamment de la manière dont se déroule cet acte, nous fait dire que les propriétaires ne sont pas, économiquement, des créanciers et que, de ce fait, il est impropre de parler pour eux de « coût du capital ». Un financement par fonds propres n'est pas de même nature qu'un financement par la dette. D'ailleurs, si nous nous plaçons du point de vue de l'économie générale, c'est bien le profit et non pas l'intérêt qui peut engendrer la croissance économique et c'est bien le taux de profit dans l'économie qui détermine la part de la richesse créée qui sera dirigée vers les investissements et celle qui reviendra au salariat. Pour cela, il faut, bien sûr, que les profits dégagés soient étroitement liés au fonctionnement du marché, autrement dit qu'ils soient connectés aux données de celui-ci. En assimilant le « profit » au « risque », il nous semble que l'on inverse le fonctionnement normal du marché et, de ce fait, on modifie le statut de l'entreprise : quand le marché fonctionne normalement, le propriétaire attend de l'échange un « profit » dont il ne connaît pas, *a priori*, le niveau et cela, quelle que soit l'idée qu'il se fait du risque qu'il a pris. Le calcul et l'utilisation de la capacité d'autofinancement fournit une illustration de ce mécanisme : la capacité d'autofinancement d'une période, dans sa version quantitative simple, est égale à la somme du résultat comptable avant participation des salariés aux fruits de l'expansion de l'entreprise et des dotations aux amortissements de cette période. Son utilisation la partage en deux : les dividendes versés et l'autofinancement qui sera laissé à la disposition de la société pour le fonctionnement de l'entreprise. Selon la théorie de l'échange que nous avons présentée, valeur pour valeur, les propriétaires n'ont droit qu'aux dotations aux amortissements, le reste devant logiquement être réinvesti dans la société. Mais comme ce reste provient des produits de la compétence des salariés s'appliquant à faire fonctionner les actifs qui appartiennent à la société et, par voie de conséquence, aux propriétaires pour produire, stocker et vendre, il peut être concevable qu'il soit partiellement utilisé pour faire participer les salariés et augmenter les dividendes des propriétaires. La théorie de l'échange « valeur pour valeur » ne permet ni d'expliquer ni de justifier une telle pratique. Mais la réalité du fonctionnement des marchés autorise à se situer « hors théorie » dès que l'on constate que c'est cette rente versée aux propriétaires qui

favorise la mobilité des capitaux et donc le dynamisme des marchés. Si le risque est élevé et que l'échange sur le marché est très efficace, la rente sera conséquente mais si l'échange n'est pas efficace du tout, elle pourra se réduire et même devenir nulle. Mais si les propriétaires « exigent » un niveau de profit à partir du choix d'un niveau de risque, le marché ne peut plus fonctionner correctement car le résultat de l'échange se trouve alors déconnecté du surplus qui permettra de satisfaire aux exigences des propriétaires. Si ce surplus est inférieur à ces exigences, le manager essaiera de jouer sur deux tableaux pour obtenir la différence : il utilisera au maximum l'« effet de levier » et/ou il essaiera de diminuer une des charges (en pratique, la rémunération des salariés puisque l'utilisation de l'endettement augmente les charges financières et que les autres charges sont difficilement compressibles) de manière à restaurer le résultat. Or, du point de vue de l'entreprise mais aussi de celui de l'économie générale, le salarié qui apporte ses compétences est aussi important que l'investisseur qui apporte son épargne, même si ce dernier a une antériorité dans la création de l'entreprise. Cela entraîne comme conséquence qu'il n'y a pas, *a priori*, de priorité du propriétaire dans la distribution du profit. Ainsi, normalement, s'il y a un ralentissement des ventes ou une augmentation de la concurrence, l'entreprise diminuera ses prix, ce qui produira des effets d'abord sur le niveau des profits et, ensuite mais d'une manière très atténuée, sur celui des salaires. Au contraire, lorsque la conjoncture est favorable et que l'entreprise peut augmenter ses prix ou ne pas les diminuer malgré l'augmentation de la productivité, les propriétaires de l'entreprise seront les premiers à profiter de la situation et, là encore d'une manière très atténuée, les salariés. C'est cet ordre des choses, que nous pensons être celui du fonctionnement normal d'une entreprise dans une économie de marché, que la pratique récurrente des dirigeants des grandes entreprises, cherchant à stabiliser les profits quand ce n'est pas à les augmenter indéfiniment afin d'optimiser « coûte que coûte » la shareholder value, tend à abolir au détriment des salariés puisque c'est la masse salariale qui devient la variable d'ajustement des fluctuations à la baisse de la conjoncture. Cette assimilation du « profit » au « risque » génère des dysfonctionnements économiques qui font dire à certains que le marché est incapable d'engendrer un ordre économique et social acceptable par les citoyens. Ce problème dépasse donc le cadre strict de l'entreprise puisqu'il revient à se demander si c'est le marché qui fonctionne mal, auquel cas, il faudrait le corriger ou si c'est le marché en tant que tel qui ne permet pas cette harmonie économique et sociale corrompant notre démocratie dans la mesure où il cherche, en se globalisant, à exercer son emprise sur tous les domaines de notre vie.

Le coût historique est le seul qui puisse garantir le respect des lois théoriques que nous avons proposées. Si nous avons interprété des phénomènes historiques, c'est sur le plan de la logique et non sur celui de l'histoire que nous avons construit notre démonstration.

Nous pensons que cette approche de la comptabilité que nous n'avons pas trouvée mentionnée par un auteur au cours de notre recherche constitue notre apport principal à la connaissance théorique. Considérant que les lois que nous avons mises en évidence sont extérieures à nous, nous ne pouvions qu'en déduire qu'une comptabilité qui ne serait pas fondée sur le coût historique serait génératrice de dysfonctionnements pour l'entreprise et l'économie de marché. Comme preuve de cette déduction, nous avons montré que le recours à la juste valeur depuis une trentaine d'années modifie considérablement le fonctionnement de la firme et de l'économie. Pourtant, nous avons conscience que la comptabilité gagnerait beaucoup en clarté à être, chaque fois que cela est possible, une comptabilité de prix et non une comptabilité de valeurs. La vérité des comptes ferait de grands progrès du parti pris en faveur des prix de marché : les stock-options seraient comptabilisées en charges, les achats en crédit-bail pourraient être intégrés aux moyens de structure, etc. ? Nous avons démontré que cela était possible dès que l'échelle des prix reflétait celle des coûts, ceux-ci étant conçus socialement pour correspondre à notre concept de valeur compétence. Nous avons aussi montré qu'il est possible de modifier la manière de construire une comptabilité réelle comme c'est le cas avec l'adoption de la juste valeur, mais cela ne modifie pas la théorie qui lui est sous-jacente. Au contraire, elle permet de montrer le caractère très risqué de l'introduction de ce mode d'évaluation (à la juste valeur) dans une économie d'endettement. Nous avons alors trouvé une justification au maintien des pratiques comptables traditionnelles dans la prise en compte du caractère coercitif de la comptabilité pour réguler la violence générée par le développement du désir mimétique entre les individus dans leur volonté d'entrer en relation les uns avec les autres. Ceci constitue aussi un apport original de notre part dans la mesure où nous n'avons pas trouvé d'équivalent dans la littérature.

La conception du nombre comptable fondé sur son utilité décisionnelle correspond à l'approche latine de l'entreprise dont l'objectif est de conserver et, si possible, de développer dans la durée un capital à travers des échanges valeur pour valeur sur les marchés. Dans un cadre concurrentiel, le coût historique joue un rôle fondamental pour fournir à l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise une information qui soit sincère et régulière. Il permet aussi de redonner au « capital » son sens économique d'épargne investie sous risque de profit ou de perte, ce qui favorise des pratiques de gouvernance dont l'objectif n'est pas de flexibiliser le travail mais de permettre à celui-ci de se développer dans un climat social minimisant les tensions entre les salariés. Si nous modifions cette base théorique que constitue l'égalité des valeurs dans l'échange, nous faisons disparaitre en même temps le principe explicatif permanent qui permet au marché de jouer son rôle et nous sommes dans l'incapacité de produire une explication logique du profit et de la rente. Nous modifions alors la nature de l'entreprise et le fonctionnement de l'économie de marché. En effet, dans ces conditions, la

rente peut être conçue comme le produit d'une spéculation sur le marché boursier et permise par l'utilisation de la juste valeur à la place du coût historique. Elle ne présente aucune garantie de permanence et, de ce fait, selon le principe de prudence, ne devrait pas faire l'objet d'un enregistrement en comptabilité. L'utilisation du coût historique permet d'autonomiser la comptabilité par rapport à l'analyse financière qui reste alors un discours distinct se contentant simplement d'utiliser les données comptables sans les modifier. Nous retrouvons ici ce que nous disions dans l'introduction sur le fait que la comptabilité n'a pas pour objet de fournir une analyse financière et prudentielle qui doit rester indépendante du cadre comptable choisi.

Il nous semble que cette conception ne peut devenir une réalité qui si les règles de la comptabilité sont déterminées par l'acte d'échange et non par les principes issus des théories de l'entité ou du propriétaire et cela même si la théorie du propriétaire est repensée dans le cadre de la théorie positive de la comptabilité. Au regard des deux concepts que sont d'une part, l'échange égal et, d'autre part, la valeur d'échange fonction de la compétence, l'idée dominante est de réintroduire, à tous les stades, depuis la définition des objectifs de prix jusqu'au suivi de la politique commerciale, la dimension de l'investissement préalable, c'est-à-dire de la mise en capital. Cette démarche qui paraît aller de soi s'oppose pourtant à un des paradoxes les plus troublants de l'économie de marché : l'appareil comptable et conceptuel qui guide les dirigeants de l'entreprise privée fait disparaître le fait que le trait fondamental de celle-ci soit d'en constituer la cellule de base. Les débats sur les délais de paiements qui se sont déroulés en France et à Bruxelles en 2009-2010 permettent de mettre en évidence la relation de cause à effet entre l'insuffisance des fonds propres, d'une part, et, de l'autre, les dysfonctionnements de l'économie actuelle, dont le chômage est le plus grave. Dans tous les pays, l'Allemagne comprise, dont la discipline du comptant est pourtant une des grandes forces, les délais de paiement s'allongent. Ce phénomène est aisé à comprendre en considérant le cas d'une entreprise éprouvant des difficultés de trésorerie. Elle cherchera d'abord à réduire autant que faire se peut les postes « stocks en cours » et « créances d'exploitation », ou à en accélérer la rotation, ce qui lui permettra de dégager de nouvelles disponibilités mais elle atteindra plus ou moins vite les limites de ce genre d'action. La solution sera alors qu'elle prenne les dispositions nécessaires pour reconstituer son fonds de roulement net par recours à des capitaux permanents nouveaux. Si cela n'est pas immédiatement possible, il lui faudra essayer de faire allonger les délais de paiement accordés par les fournisseurs, soit d'une façon permanente, soit très provisoirement par des reports d'échéance, ce qui constitue la solution de détressé par excellence. Pourtant, les entreprises sont nombreuses aujourd'hui, en Europe, qui ont recourt de façon permanente à ces solutions de détresse faute de disposer d'un capital suffisant qui se traduit toujours par une insuffisance du fonds de roulement qui est l'excédent des ressources en capital sur les

immobilisations. Cette insuffisance entame la capacité des entreprises à maintenir leurs effectifs salariés. D'où l'intérêt que présente toute méthode de gestion fondée sur une gestion rationnelle des investissements et, plus généralement, du capital. Le point de départ technique est le problème de la répartition des coûts communs qui financent les services généraux de l'entreprise. On utilise des clés de répartition d'origine physique telles que le prorata des unités vendues, des mètres carrés occupés, etc., ce qui est très arbitraire. Il serait préférable que les coûts communs soient répartis en proportion des investissements directs dans chacun des produits fabriqués. Malheureusement, la comptabilité de gestion est presque entièrement tournée vers l'exploitation des flux. Elle s'intéresse surtout au résultat et peu à l'actif du bilan. Pratiquement, elle ne connaît que les flux de produits (portés au crédit) et de charges (portés au débit). Ainsi le bénéfice est-il conçu d'abord comme une marge sur vente au risque de faire passer au second rang la rentabilité, c'est-à-dire le surplus dégagé rapporté au capital investi, qui est une notion beaucoup plus cruciale pour l'entreprise.

De cette dérive, à laquelle se rattache l'obsession du chiffre d'affaires, est partiellement responsable la séparation grandissante entre, d'une part, les flux recensés dans ce qu'on appelait naguère le compte d'exploitation (aujourd'hui contracté dans le compte de résultat) et, de l'autre, les comptes patrimoniaux de stocks figurant au bilan. Cet éloignement progressif peut être interprété comme un abandon de l'expression la moins imparfaite de l'économie de marché qui est celle de la comptabilité matricielle de flux d'entrées/sorties matérialisée très souvent par la comptabilité en parties doubles. La raison d'être de celle-ci était justement de mouvementer simultanément en coûts historiques les comptes d'exploitation et ceux de patrimoine pour dégager un résultat. En retenant des valorisations fondées sur des modèles statistiques comme celle de « juste valeur », la comptabilité financière se rapproche progressivement de la comptabilité nationale qui, par nature, ignore les comptes de patrimoine, l'économie publique fonctionnant sans capital.

Il semble qu'il devienne urgent que la part des coûts communs affectée à chaque produit soit considérée comme le paiement de la mise à disposition par la société mère de la part d'actif utilisé. Cette règle permettrait de ne pas déformer la rentabilité correspondant à chaque article vendu. Or c'est cette rentabilité qui est le ratio décisif et non la marge sur chiffre d'affaires sur laquelle l'entreprise règle en général sa politique de vente. Par cette pratique, il s'agit pour le dirigeant d'une entreprise de se conformer par avance à l'action attendue de la compétition sur le marché qui se traduit par la tendance à l'égalisation des taux de rentabilité de toutes les entreprises quelles qu'elles soient au fur et à mesure que de nouveaux capitaux en recherche de rentabilité investissent le secteur d'activité. Cela devrait amener ce dirigeant à abandonner le faux principe de la maximisation du profit afin de mieux assurer l'essor et, à fortiori la survie, à long terme de son entreprise ainsi que les intérêts des différentes parties prenantes, qu'il s'agisse des actionnaires, des salariés et des clients.

Malgré leurs modifications financières et comptables sans précédent, les marchés financiers n'ont toujours pas trouvé dix ans après la confiance des investisseurs qui se méfient de l'information financière qui leur est transmise. Ils ont besoin qu'elle soi pertinente pour pouvoir apprécier l'utilisation des instruments financiers qui leur sont proposés. Or, elle est construite à partir de la comptabilité conçue comme un langage commun chargé de rendre homogène la description des activités économiques afin de pouvoir les comparer entre elles. A ce titre, dans le prolongement de la thèse de Werner Sombart (2001) s'attachant à montrer que la comptabilité a constitué l'élément décisif de la naissance du capitalisme, la comptabilité apparaît comme une des infrastructures fondamentales et vitales de l'économie de marché. Le rejet actuel de l'information financière peut donc s'interpréter comme une remise en cause de la réforme comptable dont les nouvelles règles produisent une information qui, par son manque de pertinence par rapport aux attentes des parties prenantes dont, bien sûr, les investisseurs, favorise les très graves dysfonctionnements du système économique et financier.

Bibliographie

AGLIETTA M. et REBERIOUX A. (2004), *Les dérives du capitalisme financier*, Albin Michel, Paris.

ALCHIAN A. A. (1969), "Corporate Management and Property Rights", *Economic Policy and the Regulation of Corporate Securities*, Washington D-C.

ALCHIAN A. A. et DEMSETZ H. (1972), *Production, Information costs and economic organization*, The American Economic Review, Décembre, p. 777-795.

ALIA C. et DESCARGUES R. (2009), *Modélisation et comptabilité*, Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, sous la direction de B. Colasse, Economica, Paris, p. 1067-1079.

ALLEN, F. ET CARLETTI E. (2008). Mark-to-market accounting et liquidity pricing. *Journal of Accounting and Economics* 45 (2-3), n° 358-78.

AMBLARD M. (1999), *Le concept d'entité comptable: une interprétation par la théorie des conventions*, Thèse pour le doctorat, Université de Toulon et du Var.

AMENC N., FOULQUIER P., MARTELLINI L. et SENDER S. (2006), The impact of IFRS and Solvency II on asset-liability management and asset management in insurance companies. EDHEC Publications.

AMERICAN BAR ASSOCIATION (2009), *Corporate Governance Issues Report on the Delineation of Gavernance Roles and Responsibilities*, Task Force of the ABA Section of Business Law Corporate Governance Committee, New York.

AMIET P. (1971), *Les civilisations antiques du Proche-Orient*, Presses Universitaires de France, Paris.

ARISTOTE (1990), *Poétique*, traduit par P. MAGNIEN, Hachette Livre, Livre de Poche, Classique, Paris.

ARISTOTE (2008), Ethique à Nicomaque, Livre V : La vertu de justice, Chapitre 8 : La justice et la réciprocité Rôle économique de la monnaie, traduit par **Richard Bodéüs,** Hachette Livre, Livre de Poche, Classique, Paris.

AUGUSTIN G. (1995), *« C. Penglaou ou la naissance d'une école française de comptabilité »*, dans « Mélanges en l'honneur du professeur Claude Pérochon : l'école française de comptabilité », Fouchet, 1995, p. 11-19.

AUSTIN M. et VIDAL-NAQUET P. (2009), *Économies et sociétés en Grèce ancienne*, Armand Colin, Paris, p. 347.

BACHELARD G. (1938), *La formation de l'esprit scientifique,* Ed. J. Vrin, p. 14.

BALI, R., ET C. SMITH. (1991). *The economics of accounting policy choice.* McGraw-Hill.

BALL ET BROWN (1968), Journal of Accounting Research, University of Chicago Press, Chicago, Vol 6, n° 2.

BARNAVE (1794), *Introduction à la Révolution française*, réédition en 1971 par A. Colin, Paris.

BARTH M., LANDSMAN W. ET WAHLEN J.M. (1995), “Fair value accounting: Effects on banks’earnings volatility, regulatory capital, and value of contractual cash flows”, Journal of Banking and Finance, Vol. 19, June, pp. 577–605.

BARTH, M. (1994). Fair value accounting : evidence from investment securities and the market valuation of banks. *The Accounting Review* (janvier) : 1-25.

BARTH, M. 2000. Valuation-based accounting research : implications for financial reporting and opportunities for future research. *Accounting and Finance* (40) : 7-31.

BARTH, M. 2007. Standard-setting measurement issues related to using fair value accounting for financial reporting. *Accounting Horizons* (9) : 97-1.7.

BARTH, M., BEAVER W., et LANDSMAN W. 1996. Value-relevance of banks' fair value disclosures under SFAS no 107. *The Accounting Review,* octobre, pp 513-37.

BARTH, M., W. BEAVER, ET W. LANDSMAN. 2001. The relevance of the value relevance literature for financial accounting standard setting : another view. *Journal of Accounting and Economics* (31) : 77-104.

BAUMOL W. J. (1959), *Business Behavior, Value and Growth*, Macmillan, New York.

BATAILLE G. (1949), *La Part maudite*, Collection « L’usage des richesses », Editions de Minuit, Paris.

BEAVER W. H. (1968), “Information Content of Annual Earnings Announcements”, Journal of Accounting Research, University of Chicago Press, Chicago, Vol 6, n° 3.

BECKER G. (1964), Human Capital, A Theoretical and Empirical Analysis, with Special Reference to Education, NBER-Columbia University Press, 1964.

BERLE A. et G. MEANS (1932), The *Modem Corporation and Private Property,* Brace & World, Harcourt. Réédition en 1991, New Brunswick, Transaction Publishers.

BERNHEIM, Y., ET L. ESCAFFRE. 1999. *Evaluation à la juste valeur. Un nouveau modèle comptable ?* Comptabilité Contrôle Audit 5(2) : 25-45.

BLACK F. et SCHOLES M. (1973), *The Pricing of Options and Corporate Liabilities*, The Journal of Political Economy, The University of Chicago Press, Volume n° 81, n° 3, May - Jun, pp. 637-654.

BLOOMFIELD, R., M. NELSON, ET S. SMITH. (2006). *Feedback loops, fair value accounting and correlated investments*, Review of Accounting Studies 11 : 377-416.

BLOY G. (2000), Un espace et un temps pour les ressources humaines : le rôle des règlements d'atelier dans la formation du collectif de travail et de l'appartenance d'entreprise, Entreprises et Histoire, Paris, n° 26, décembre, p. 31-44.

BOAS F. (1888), *The Central Eskimo*, sixième rapport annuel du bureau de l’Ethnologie américaine.

BOAS F. (1898), *12th report on the North-Western Tribes of Canada*, British Association for Advanced Science,

BOAS F. (1921), *Ethnology of the Kwakiutl*, Bureau of American Ethnology.

BOCQUET-APPEL J.-P. (2005), Comment on N Bonneuil's article : The closest route to a stable population: Fitting a distribution of death by age with application to paleodemography, Current Anthropology n° 46, supplement 38-39.

BOCQUET-APPEL J.-P. et NAJI S. (2007), dans une étude récente au CNRS.

BOECE (1991), traduction par Hélène Merle, *Courts traités de théologie Opuscula sacra*, Les Editions du Cerf, Paris.

BOISSELIER P. et OLIVERO B. (1995), *Théorie comptable et logique de la recherche en comptabilité financière*, dans « Mélanges en l'honneur du professeur Claude Pérochon : l'école française de comptabilité », Fouchet, p. 51-75.

BOSERUP E. (1965), *The conditions of agricultural growth*, Aldine, Chicago.

BOUCHER P. B. (1808), Manuel des négociants ou le Code commercial et maritime, tome 1, Hacquert, Paris, p. 162.

BOUVIER M. (2007), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt,* 8ème édition, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence (LGDJ), Paris.

BRAUDEL F. (1979), *Le temps du monde*, dans « Civilisation matérielle, économie et capitalisme », tome 3, Armand Colin, Paris.

BRODIER P.-L. (1994), *L'entreprise ou la confusion des sens,* L'Expansion, octobre, Paris.

BRUNSCHVIC G (1972), *Étapes de la philosophie mathématique,* 3e édition, Blanchard, Paris, page 24.

BURNHAM J. (1947), *L'Ère des organisateurs*, 2e éd en 1969, Calmann-Lévy, Paris.

BUTTERLIN P. (2004), *Les premières villes du monde*, dans « Aux origines des civilisations », Sciences humaines, Auxerre, juillet, n° 131.

CANNING J. B. (1929), *The Economics of Accountancy*, The Ronald Press Co., Inc., New-York.

CAPRON M. (1993), *La comptabilité en perspective*, La Découverte, Paris.

CAPRON M. (2006), *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financiers*, Management & Sciences sociales, l'Harmattan, Paris, n° 2, mars, p. 115-130.

CARRUTHERS B.G., ESPELAND W.N. (1991). Accounting for Rationality: Double-entry bookkeeping and the Rhetoric of Economic Rationality, American Journal of Sociology, pp 31-69.

CASTA J.F. (2003), *La comptabilité en juste valeur permet-elle une meilleure représentation de l'entreprise*, CEREG, n° 7.

CAUVIN J. (1978), Les premiers villages de Syrie-Palestine du IXe au VIIe millénaire av. J.-C., Maison de l'Orient méditerranéen, Lyon.

CAUVIN J. (1998), Naissance des divinités, naissance de l'agriculture: la révolution des symboles au Néolithique, collection « Champs », Flammarion, Paris.

CERBONI G. (1901), The logismographie ledger of accounting and management control of the States enterprises, Tipografia Elzeviriana, Rome.

CHAMBERS R. J. (1966), *Accounting, Evaluation and Economic Behavior*, Hemel Hempstead, Prentice Hall.

CHANDLER A. D. (1988, première édition 1977), *La main visible des managers*, Economica, Paris, p. 298.

CHARREAUX G. ET DESBRIERES P. (1998), *Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnariale*, Finance, Contrôle Stratégie, Vol 1, n° 2, p. 57-88.

CHARREAUX G., WIRTZ P. (2006), *Le Gouvernement des Entreprises* - Nouvelles perspectives, Editions Economica, Paris, p. 7.

CHARREAUX G. (1997), *Le Gouvernement des Entreprises - Théories et faits*, Editions Economica, Paris, p. 1.

CHEYSSON E. (1897), *Le rôle social de l'ingénieur, conférence à la Société des Ingénieurs Civils de France*, dans Œuvres choisies (1911), librairie Arthur Rousseau, Paris, tome 2, p. 34.

CHIAPELLO E. (2005), Les normes comptables comme institution du capitalisme. Une analyse du passage aux normes IFRS en Europe à partir de 2005, Sociologie du travail, Vol. 47 n° 3, juillet-septembre, p. 362-382.

CHIAPELLO E. (2008), "La construction comptable de l'économie", Observatoire du Management alternatif, HEC Paris, Cahier de recherche, avril.

CHILDE V. G. (1925), *L'aube de la civilisation européenne*, Payot, Paris (1949). Original (1925) : *The Dawn of European Civilization*, Routledge and Kegan Paul, Londres.

CHILDE V. G. (1928), *The Most ancient East: the oriental prelude to European Prehistory,* Keagan Paul, Trench, Trubner and Co., Londres.

CHILDE V. G. (1929), The Dawn of European Civilization, Londres.

CHILDE V. G. (1934), *A New Light on the most ancient East,* C. A. Watts and Co., Londres.

CHILDE V. G. (1936), *Man Makes Himself*, Watts & Co., Londres.

CHILDE V. G. (1961), *Le mouvement de l'histoire,* Arthaud, Paris.

CICÉRON (1923), *Seconde Action contre Verrès - II. La Préture de Sicile*, Ed. Les Belles Lettres, p. 153, Paris.

CICÉRON (1932), *Seconde Action contre Verrès - I. La Préture Urbaine*, Ed. Les Belles Lettres, p. 173, alinéa 98, Paris.

CICÉRON (1938), *Seconde action contre Verrès - I. La Préture Urbaine*, Ed. Les Belles Lettres, Paris, p. 152.

CLASTRE P. (1974), *La Société contre l'État*, Editions de Minuit, Paris, p. 28.

COASE R. A. (1937), *The nature of the firm*, Economica, Paris, Vol 4, p. 386-405.

COASE R. H. (2005), *L'entreprise, le marché et le droit,* Éditions d'Organisation., Paris.

COBBAUT R. (1992), *Théorie financière*, Economica, collection “Gestion”, Paris.

COLASSE B. (1993), *La comptabilité générale,* Economica, 4e édition, Paris.

COLASSE B., SABOLY M., TURRILLO B. (2001), *De la scientificité des théories issues de la recherche en comptabilité financière*, dans « Faire de la recherche en comptabilité financière » coordonné par Dumontier P. et Teller R., Vuibert-FNEGE, novembre, p. 3-18.

COMTE A. (1969), *Système de politique positive*, Anthropos, Paris, tome 4, p. 176.

COMTE-SPONVILLE A. (2004), *Le capitalisme est-il moral ?* Albin Michel, Paris.

CORMIER D., LAPOINTE-ANTUNES P. et MAGNAN M. (2007), *Le référentiel IFRS : nous dirigeons-nous vers une comptabilité au-delà du réel ?*, Comptabilité, Contrôle, Audit, numéro thématique, décembre, p. 43-56.

COTTEREAU A. (2002), Droit et bon droit. Un droit des ouvriers instauré puis évincé par le droit du travail (France, XIX^{e} siècle), Annales HSS, Armand Colin, Paris, n° 6, novembre-décembre, p. 1521-1557.

COURCELLE-SENEUIL J. G. (1872), “Cours de comptabilité”, Librairie hachette et Cie, Paris.

COURTIN J. (1974), *Le Néolithique de la Provence*, Mémoires de la Société Préhistorique Française, tome 11, Paris.

CYERT R. et MARCH J. (1963), *A behavioral theory of the firm*, Prentice-Hall, new-York.

DE TARDE G. (1895), « Les Lois de l’imitation », Réimpression 1993, Kimé Éditeur, Paris.

DE WAAL F. (1989) (traduit en Français en 2002), « *De la réconciliation chez les primates* », Flammarion, Paris.

DEGOS J.-G. (2006), L*es origines de la normalisation comptable internationale : le role des Français et des Américains*, The Certified Accountant, 3ème trimestre, n° 27, The Lebanese Association of Certified Public Accountants.

DEGOS J.-G. (2010), *Introduction à la pratique de la comptabilité fondamentale*, Collection e-thèque/www.numilog.com, p. 7.

DEGOS J.-G. (2010), *La comptabilité française. Ses racines et son histoire*, Collection e-thèque/www.numilog.com, p. 8.

DEGRANGE E. (1795), La tenue des livres rendue facile,

DELECROIX E. (1885), *Le contrat de travail. Etude des propositions de lois concernant les ouvriers mineurs*, Revue de la législation des mines et statistique des houillères, Librairie Chevalier-Marescq, Paris, p. 67-68.

DEMSETZ H. (1967), “Toward a Theory of Property Rights”, The American Economic Review, Vol. 57, n°. 2.

DESCOLA P. (1994), *Pourquoi les Indiens d'Amazonie n'ont-ils pas domestiqué le Pécari ?* dans « De la préhistoire aux missiles balistiques » sous la direction de B. Latour & P. Lemonnier, La Découverte, Paris.

DIGARD J.-P. (1990), *L'homme et les animaux domestiques : Anthropologie d'une passion*, Col. « Le temps des sciences », Fayard, Paris.

DONALDSON T. et LEE P. E. (1995), *The Stakeholder Theory of the Corporation: Concepts, Evidence, and Implications*, Academy of Management Review, vol. 20 n° 1, p. 71.

DUFOUR D. R. (2005), *On achève bien les hommes*, Denoël, Paris.

DUMARCHEY J. (1914), Théorie positive de la comptabilité,

DUPUY J. P. (1990), Ordres et désordres. Enquête sur un nouveau paradigme, Seuil, Paris.

DURKHEIM E. (1895), *Les règles de la méthode sociologique*, P.U.F. (réédité en 1963), Paris, p. 4.

DYCKMAN T. R. (1964), The effect of alternative accounting techniques on certain management decisions, Research Report, pp.91-107.

EDWARDS, E., et P. BELL. (1961). *The theory and measurement of business income.* University of California Press.

ENGLUND R. K. (1998), Elam. III. Proto-Elamite, dans Encyclopaedia Iranica, volume VIII, E. Yar shater Editeur.

ESCAFFRE, L., et O. RAMOND. (2005). Les enjeux de l'introduction du « comprehensive income » dans les normes IFRS. Vers une représentation de la performance globale des enterprises. *Option Finance* (septembre).

EVES H. (1990)- *An Introduction to the History of Mathematics*, The Saunders Series,6ème Edition (1ère édition : 1953), Sauders College Publishing, p. 9.

FAMA E. F. (1980), *Agency problem and the theory of the firm*, Journal of Political Economy, Volume.88, n°21.

FAYOL H. (1916), “Administration industrielle et générale”, Bulletin de la Société de l’Industrie Minérale, n° 10, réédition Dunod (1979).

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (1993). Statement of financial accounting standards no. 115. Accounting for certain investments in debt and equity securities (mai).

FISCHER I. (1930), “The Theory of Interest”, Macmillan, New-York.

FLANERY K. V. (1965), *The ecology of early food production in Mesopotamia,* Science, American Association for the Advancement of Science, Mars, New-York, volume 147, n° 3663, p. 1247-1256.

FLANERY K. V. (1969), *Origins and ecological effects of early domestication in Iran and the Near East,* dans P. J. Ucko, P. J. & G. W. Dimbleby (éditeurs) “The domestication and exploitationof plants and animals”, Aldine, Chicago.

FMI (2008). Global financial stability report. World economic and financial surveys: 109-134.

FOLSOM E. G. (1873), “The Logic of Account”, A. S. Barnes, New-York.

FOMBONNE J. (2001), Personnel et DRH. L'affirmation de la fonction Personnel (France, 1830-1990), Vuibert, Paris, p. 285-307.

FOREST J.-D. (2002), *L’apparition de l’État en Mésopotamie,* Actes du colloque assyriologique franco-tchèque : « L’Etat, le pouvoir, les prestations et leur formes en Mésopotamie ancienne », ENS rue d’Ulm, Paris, 7-8 novembre,

FORUM DE STABILITÉ FINANCIÈRE. (2008), Report of the Financial Stability Forum on enhancing market and institutional resilience, (7 avril).

FOUCAULT M. (1966), *Les mots et les choses. Une archéologie des sciences humaines*, Gallimard, coll. « Bibliothèque des sciences humaines », Paris.

FOUCAULT M. (1975), *Surveiller et punir. Naissance de la prison*, Gallimard, Paris, p. 222-223.

FOULQUIER, P. (2007), The impact of IFRS and Solvency II on asset-liability management and asset management in insurance companies, Workshop Solvency II, European Parliament, Brussels.

FOULQUIER, P., et P. TOURON. (2008). Dérivés et comptabilité de couverture : vers une (mé) connaissance des risques ?, *Comptabilité, Contrôle, Audit (*à paraître).

FRIDENSON P. (2003), La subordination dans le travail : les questions de l’historien, dans J.-P. Chauchard et A.-C. Hardy-Dubernet (dir.), La subordination dans le travail. Analyse juridique et sociologique de l'évolution des formes d'autonomie et de contrôle dans la relation de travail, La Documentation française & Ministère des affaires sociales, du travail et de la solidarité, Cahier Travail et emploi, septembre, Paris.

FRIEDMAN M. (1953), *Essays in Positive Economics*, University of Chicago Press, Chicago.

GALBRAITH J. K. (1967), *Le Nouvel État industriel*, Gallimard, Paris.

GARNIER P. (1947), La comptabilité, algèbre du droit, méthode d’observation des phénomènes économiques, Dunod, Paris.

GARNIER P. (1982), *Comptabilité commerciale, comptabilité générale*, Dunod, Paris, 5ème édition, p. 32.

GENSE P. (1995), *L’invention comptable de la réalité : entre la règle et le mythe*, dans « Mélanges en l'honneur du professeur Claude Pérochon : l'école française de comptabilité », Fouchet, p. 221-231.

GENSE P. (2009), *Modèle comptable français*, Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, sous la direction de B. Colasse, Economica, Paris, p. 1057-1066.

GIRARD R. (1961), Mensonge Romantique et Vérité Romanesque, Grasset, Paris.

GIRARD R. (1972a), *La violence et le sacré*, Grasset, Paris. L'ouvrage a été couronné par l'Académie Française (Fondation Broquette-Gonin) en mai 1973.

GIRARD R. (1990), *Shakespeare. Les feux de l'envie*, Grasset, Paris.

GJESDAL, F. (1981), *Accounting for stewardship*. Journal of Accounting Research 19 (1) : 208-232.

GLASSNER J.-J. (2001), Ecrire à Sumer : l'invention du cunéiforme, Seuil, Paris.

GLASSON E. (1886, édition de 2006), *Le Code civil et la question ouvrière*, Séances et travaux de l'Académie des sciences morales et politiques, 1er semestre, tome 25, Paris, p. 843-895.

GOETHE (1796), *Les années d'apprentissage de Wilhelm Meister*, Traduit de l'allemand par Jeanne Ancelet-Hustache, Aubier, 1983, p. 64 et 65.

GODBOUT J. T. et CAILLE A. (1992), *L'esprit du don*, Éditions La découverte, Paris et : Montréal : Boréal, Collection : Textes à l'appui / série anthropologie.

GORDON M. J. (1964), *Postulates, principles and research in accounting*, The Accounting Review, pp.251-263.

GOSCINNY R. et UDERZO A. (1966), *Le combat des chefs*, Album n° 7, Hachette Livre, Paris.

GUILBAULT A. (1865), Traité de comptabilité et d'administration industrielle,

GUILAINE J. (1986) - *La Préhistoire d'un continent à l'autre*, Larousse, Paris.

HAAS J. (2011), *Les comptes doivent s'ancrer dans ce qu'il y a de plus robuste*, entretien avec Marion Leblanc-Wohrer et Antoine Landrot à l'AGEFI le 15 septembre 2011.

HARLAN J.R., 1967, *A wild harvest in Turkey,* Archaeology, t. 20, p. 197-201.

HASKINS C. W. (1904), "Business Education and Accounting", Harper Brothers, New-York.

HASSRICK R. B. (1974), Histoire véridique des Indiens d'Amérique du Nord, Les deux coqs d'or

HATCHUEL A. (1994), *Frédéric Taylor : une lecture épistémologique. L'expert, le théoricien, le doctrinaire*, in J. P. Bouilloud et B.-P. Lécuyer (dir.), L'invention de la gestion. Histoire et pratiques, L'Harmattan, Paris.

HATCHUEL A. (1997), *Coordination and Control*. dans M. Warner (ed.), Concise International Encyclopedia of Business and Management, International Thomson Business Press, Londres.

HATCHUEL A. (2000), *Quel horizon pour les sciences de gestion ? Vers une théorie de l'action collective*, dans A. David, A. Hatchuel et R. Laufer (dir.), « Les nouvelles fondations des sciences de gestion, éléments d'épistémologie en management », Vuibert, Paris.

HATCHUEL A. (2004), *Histoire des révolutions de la gestion des entreprises*, Problèmes économiques, mai, n° 2854.

HATCHUEL A., STARKEY K., PEZET E. et LENAY O. (dir) (2005), *Gouvernement, organisation et entreprise : l'héritage de Michel Foucault,* Presses de l'Université de Laval, Québec.

HEILBRONER R. L. (1971), *Les grands économistes*, Editions du Seuil, Paris.

HERMITE C., STIELTJES T. (1905), « *Correspondance »*, 2 vol. ; Gauthier-Villars, t. II, Paris, p. 398.

HICKIMIAN J. S. et JONES Ch. (1968), *Put people on your balance sheet*, Harvard Business Review, January-February.

HOBBES T. (1651 édition de 2005), *Léviathan. Traité de la matière, de la forme et du pouvoir ecclésiastique et civil,* version française sous le titre « Léviathan », Vrin, Paris).

HOOGERVORST H. (2011), *La crise ravive le débat sur l'application des IFRS*, L'AGEFI Quotidien par Solenn Poullennec le 13/10/2011.

HORNGREN C. T. (1973), *The Marketing of Accounting Standards*, Journal of Accountancy, Octobre, pp. 61-66.

HOPWWOOD A. G. (1978), Towards and Organisational Perspective for the Study of Accounting and Information Systems, Accounting, Organizations and Society, vol. 8, n° 2/3, p. 3.

HOPWWOOD A. G. et MILLER P. (1994), *Accounting as social and institutional practice*, Cambridge University Press.

IJIRI Y. (1975), *Theory of accounting measurement*, Studies in accounting research n°10, American Accounting Association, Sarasota, Floride.

IASB. 2008. Measuring and disclosing the fair value of financial instruments in markets that are no longer active (16 septembre).

JACKSON, P., et D. LODGE. (2004). Fair value accounting capital standards, expected loss provisioning and financial stability. *Financial Stability Review.* Banque d'Angleterre (juin) : 105-25.

JENSEN M. C. et MECKLING W. H. (1976a), *Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Cost and Ownerships Structure*, Journal of Financial Economics*,* vol. 3, n` 4.

JONES T. C. (1995), *Accounting and the enterprise. A social analysis*, Routledge, London and New-York.

JOURNET N. (2002), *La culture: de l'universel au particulier*, collectif coordonné par N. Journet, Éditions Sciences Humaines, Paris.

KAHNEMAN K. et TVERSKY Amos (1979), *Prospect Theory: An Analysis of Decision under Risk*, Econometrica, XLVII, pp 263-291.

KEYNES J. N. (1891), The Scope and Method of Political Economy, University of Cambridge, Cambridge.

KRAMER S. N. (1957), *L'histoire commence à Sumer*, Arthaud, Paris.

LACOUE-LABARTHE Ph. (1979), *Le Sujet de la philosophie: Typographies 1 - Mimesis des articulations*, Aubier Flammarion; collection La Philosophie En Effet, Paris.

LANDSMAN, VV. 2007. Is fair value accounting information relevant and reliable? Evidence from capital market research. Accounting and Business Research 37, pp. 19-30.

LARCHER L. (1850a), *Histoire d'Hérodote*, tome 2, livre V - Terpsichore, Charpentier Libraire-Editeur, Paris.

LASSEGUE P. (1962), *Esquisse d'une épistémologie de la comptabilité*, Revue d'Economie politique, mai-juin, n° 3, p. 314-326. Cet article est la version écrite d'un exposé fait le 28 novembre 1961 devant l'Académie de Comptabilité.

LASSEGUE P. (1985), *Le modèle comptable de l'entreprise*, dans « Mélanges offerts à Max Cluseau », Presses de l'IEP de Toulouse, p. 313.

LASSEGUE P. (2007), *Lexique de comptabilité,* Principe n° 41, Dunod, 6ème édition.

LEAUTEY E. ET GUILBAULT A. (1889), La science des comptes mise à la portée de tous, traité de comptabilité domestique, commerciale, industrielle, financière et agricole, Librairie comptable et administrative et Guillaumin, Paris.

LE CROM J.-P. (2001), Retour sur une vaine querelle : le débat subordination juridique-dépendance économique dans la première moitié du XXe siècle, dans J.-P. Chauchard et A.-C. Hardy-Dubernet (dir.), La subordination dans le travail. Analyse juridique et sociologique de l'évolution des formes d'autonomie et de contrôle dans la relation de travail, La Documentation française & Ministère des affaires sociales, du travail et de la solidarité, Cahier Travail et emploi, septembre, Paris.

Le DUFF R. (1999), Encyclopédie de la Gestion et du Management, (sous la direction de), Dalloz, Paris.

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

LEFEBVRE P. (2009), Subordination et "revolutions" du travail et du droit du travail, Eska, Entreprises et Histoire, n° 57, pp. 45-78.

LEMARCHAND Y. (1993), Du dépérissement à l'amortissement - Enquête sur l'histoire d'un concept et de sa traduction comptable, Nantes, Ouest Editions.

LEMARCHAND Y. (1993a), Du dépérissement à l'amortissement - Enquête sur l'histoire d'un concept et de sa traduction comptable, Nantes, Ouest Editions, 1993, p. 141.

LEMARCHAND Y. et NIKITIN M. (2009), *Capitalisme et comptabilité*, Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, sous la direction de B. Colasse, Economica, Paris, p. 118.

LEVI-STRAUSS C. (1952), *Race et histoire*, brochure de l'Unesco, Paris.

LEVI-STRAUSS C. (1955), T*ristes tropiques*, Plon, Paris.

LEVI-STRAUSS C. (1958), *Anthropologie structurale*, Plon, Paris, p. 30.

LEVI-STRAUSS C. (1961), *Entretiens avec Claude Lévi-Strauss*, dans Charbonnier Georges, Les lettres nouvelles-10, Plon-Julliard, Paris.

LEVI-STRAUSS C. (1969), *Entretiens avec Claude Lévi-Strauss*, dans Charbonnier Georges, collection 10/18, Union Générale d'Editions, Paris, p. 37 à 42.

LEVI-STRAUSS C. (1973), *Anthropologie structurale*, Plon, Paris, pp. 148 - 149.

LIEBENSTEIN H. (1975): *Aspects of the X-efficiency Theory of the Firm*, Bell Journal of Economics, American telephone and telegraph company, volume 6, nº2, New-York, pp.122-156.

LITTLETON A. C. (1953), *Structure of Accounting Theory*, Monograph n° 5, American Accounting Association, New-York.

LITTLETON A. C. et PATON W. A. (1940), *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, Monograph n° 3, American Accounting Association, New-York.

LITTLETON A. C. et ZIMMERMAN V. K. (1962), *Accounting Theory : Continuity and Change*, Englewood Cliffs, N. J., Prentice-Hall.

LORENZ K (1954), *Psychologie et phylogénèse* (publié en France au Points Seuil en 1970 dans *Trois essais sur le comportement humain*).

LOUBOUTIN C. (1988) *Naissance de la métallurgie*, Musée des Antiquités nationales, Fiche pédagogique, Saint-Germain-en-Laye.

LUBBOCK J. (1865), *Prehistoric Times*, Williams and Norgate, Londres.

M. COZIAN, A. VIANDIER ET F. DEBOISSY dans leur ouvrage « Droit des sociétés » (Litec, 19ème édition – 2006)

MALINOWSKI B. (1922), *Les argonautes du Pacifique occidental*, Gallimard 1963, Paris, p. 139-141.

MALINOWSKI B. (1968), *Trois essais sur la vie sociale des primitifs*, Petite Bibliothèque Payot, Paris.

MALINOWSKI B. (1970), *Une théorie scientifique de la culture*, Points, Paris.

MALSON L. (1964), *Les enfants sauvages*, Union Générale d'Éditions, Paris.

MANDELBROT B. (1973), Les Objets fractals : forme, hasard, et dimension, Flammarion, Paris.

MARKOWITZ, H.M. (1952), *Portfolio Selection*, The Journal of Finance, vol. 7, mars, p. 77–91.

MARX K. (1867, édition de 1969), *Le capital*, Garnier-Flammarion, tome 1, Paris, p. 306.

MASLOW A. H. (1943), *Theory of human motivation*, Psychological Review, n° 80.

MATTESSICH R. (1989), Accounting and the Input—Output Principle in the Prehistoric and Ancient World, Abacus, *Volume 25*, n° 2, Septembre, pages 74–84.

MATTESSICH R. V. (1956), *The Constellation of Accountancy and Economics*, Accounting Review, 31, n° 4.

MATTESSICH R. V. (1957), Towards a General and Axiomatic Foundation of Accountancy, Accounting Research, 8, n° 4.

MATTESSICH R. V. (1978), Instrumental Reasoning and Systems Methodology, - An Epistemology of the Applied and social Sciences, Doredrecht, Holland and Boston, D. Reidel & Co, U.S.A.

MATTESSICH R. (1991), *Accounting Research in the 1980's and Its Future Relevance* - Supplementary volume to Modem Accounting Research, B.C.: Canadian Certified General Accountants' Research Foundation, Vancouver.

MATTESSICH R. V. (2003), Accounting research and researchers of the 19th century and the beginning of the 20th century: an international survey of authors, ideas and publications, Accounting, Business and Financial History, Taylor & Francis Group Ltd, volume 13, n° 2, juillet, pp. 125-170, Oxford.

MATTESSICH R. V. (2006), *La diversité des courants de recherche en comptabilité, évaluation et représentation*, par J.-G. Degos, Cahiers de Recherche n° 17, IAE Bordeaux, p. 11 -14.

MAUNIER R. (1924-1925), *Recherches sur les échanges rituels en Afrique du Nord*, L'Année sociologique, Nouvelle série, tome II, pp. 11-97.

MAUSS M. (1923-1924), *Essai sur le don. Forme et raison de l'échange dans les sociétés archaïques*, L'Année sociologique, Nouvelle série, tome I.

MAZOYER M., PELT J.-M., MONOD T. et GIRARDON J. (1999), *La plus belle histoire des plantes*, Seuil, Paris.

MELIS F. (1948), *La Ragioneria nella Civilta Minoica*, Rivista italiana di ragionerie, Rome.

MERCADER J. (2009), *Mozambican Grass Seed Consumption During the Middle Stone Age,*. Science, American Association for the Advancement of Science, New-York, décembre, volume 326, n° 5960 pp. 1680-1683.

MERTON R. C. (1973), *Theory of Rational Option Pricing*, Bell Journal of Economics and Management Science, n° 4, 1973, p. 141–183.

MICHAEL, J. (2004). Accounting and financial stability. *Financial Stability Review.* Banque d'Angleterre (juin) : 118-28.

MILGROM P. et ROBERTS J. (1992), *Economics, Organization and Management*, Prentice Hall.

MINTZBERG H. (1982), *Structure et dynamique des organisations*, Editions d'Organisation, Paris, pp. 17-24.

MODIGLIANI F. et MILLER M. (1958), The Cost of Capital, Corporation Finance and the Theory of Investment, American Economic Review, juin.

MOHEN J. P. (1997) *Métallurgie préhistorique*, Elsevier-Masson, Paris.

MOURRE M. (1998) *Dictionnaire de l'Histoire*, Larousse-Bordas, Paris.

NELSON D (ed.) (1992), *A Mental Revolution: Scientific Management since Taylor*, Ohio State University Press, Columbus.

NIKITIN M. H. (2005), *Edmond Degrange père et fils : de la tenue des livres à la comptabilité,* dans Colasse « Les grands auteurs en comptabilité », EMS, Mangement & Société, Colombelles.

NISSEN H. J., DAMEROW P. et ENGLUND R. K. (1993), *Archaic Bookkeeping*, Chicago.

OHLSON, J. 1995. Earnings, book values, and dividends in security valuation. *Contemporary Accounting Research 11 (2) :* 661-88.

ORDRE DES EXPERTS COMPTABLES ET DES COMPTABLES AGREES (1981), *Les principes comptables fondamentaux*, Decca, Paris.

ORDRE DES EXPERTS COMPTABLES ET DES COMPTABLES AGREES (1993), *Histoire de la profession comptable (libérale)*, 47e congrès, octobre, p. 15.

OTTE M. (2008), *La Protohistoire*, De-Boeck, Paris.

OUGHOURLIAN J. M. (2000), *Espaces Théoriques*, L'Harmattan, Paris, mars, p 252.

PATAULT A.-M. 1989, Introduction historique au droit des biens, PUF, Paris, p. 197.

PATON W. A. (1922), *Accounting Theory : With Special Reference to the Corporate Enterprise*, The Ronald Press Co, New-York, réédité en 1962 par Accounting Studies Press à Chicago.

PENGLAOU C. (1929), *Introduction à la technique comptable*, Les Presses Universitaires de France.

PENGLAOU C. (1963), *Une épistémologie de la comptabilité est-elle possible ou souhaitable ?* Journal de la société statistique de Paris, 1er trimestre.

PENROSE E. (1963). Facteurs, conditions et mécanismes de la croissance de l'entreprise, Éditions Hommes et Techniques, Neuilly-sur-Seine.

PEROCHON C. (1995), *Comptabilité générale*, Foucher, p. 5.

PETREQUIN P. et A.-M. (2000), Écologie d'un outil : la hache de pierre en Irian Jaya (Indonésie), CNRS Editions, mars, Paris.

PITELIS C. N. et TEECE D. J. (2009), *The (new) nature and essence of the firme*, European Management Review. vol. 6 n° 1, p. 5-15.

PLANTIN. G., H. SAPRA, ET H. SHIN. 2008. Marking-to-market: panacea or Pandora's box. *Journal of Accounting Research* 46 : 435-60.

PLATON (1985), *Apologie de Socrate – Criton – Phédon,* traduit par Léon Robin et M.-J. Moreau, Gallimard, Folio, Essais, Livres IX, Paris.

PLATON (1993), *La république*, traduit par P. PACHET, Gallimard, Folio, Essais, Livres III et X, Paris.

POLANYI K. (1944, édition de 1983), *La Grande Transformation : aux origines politiques et économiques de notre temps*, Bibliothèque des sciences humaines, Gallimard, Paris.

POPPER K. (1995), *La logique de la découverte scientifique*, coll. « Biblioth• que scientifique », Payot, Paris.

PORTER M. (1982), *Choix stratégiques et concurrence*, Economica, Paris.

POSNER R. A. (1974), *Theories of Economic regulation*, Bell Journal of Economics and Management Science, n° 5.

POST J. E., PRESTON L. E. et SACHS S. (2002), *Redefining the Corporation: Stakeholder Management and Organizational Wealth*, Stanford University Press, Stanford.

QUINEY J. S. (1817), *Comptable général ou livre de raison*, L'Auteur, Henry Grand, Paris.

RAPPAPORT A. (1986), Creating Shareholder Value : the new standart of business performance, Free Press, New-York.

REBERIOUX A. (2003), Gouvernance d'entreprise et théorie de la firme, Revue d'économie industrielle, n° 104, Paris.

RICHARD E. (2009), Mon nom est personne: la construction de la personnalité morale ou les vertus de la patience, Eska, Entreprises et Histoire, n° 57, pp. 14-44.

RICHARD J. (1976), *Comptabilité et pratiques comptables*, Col. Connaissance du droit, Dalloz, Paris.

RICHARD J. (2006), *Les trois stades du capitalisme comptable français*, dans Capron M., Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financiers, La Découverte, Paris, p. 89.

RIPERT G. (1946a), *Les aspects juridiques du capitalisme moderne*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence (L.G.D.J.), 1ère éd., Paris, p. 233.

SAHLINS M. (1972), *Age de pierre, âge d'abondance : l'économie des sociétés primitives*, Gallimard (1976 pour la traduction française), Paris.

SAUSSOIS J.-M. (1994), "Henri Fayol ou l'invention du directeur général", cité dans Les Grands Auteurs en Contrôle de Gestion, sous la direction d'Henry Bouquin, EMS, Colombelles, p. 23.

SAVARY J. (1675), *Le parfait négociant, ou Instruction générale pour ce qui regarde le commerce de toute sorte de marchandises, tant de France que des pays estrangers,* tome 1, Louis Bilaine, Paris, p. 381.

SCHMALENBACH E. (1919), Selbstkostenrechnung (Le calcul du prix de revient), ZfhF, p. 342.

SCHMALENBACH E. (1961, première édition 1920), *Le bilan dynamique*, Dunod, Paris, p. 36-38.

SCHMANDT-BESSERAT D. (1978), *Les plus anciens précurseurs de l'écriture*, Pour la science, Août, n° 10, Paris, p. 12-22.

SCHMANDT-BESSERAT D. (1983), *Tokens and counting*, Biblical Archeologist.

SCHMANDT-BESSERAT D. (1984), *Before Numerals*, Visible Language, volume 15, n° 1.

SCHMANDT-BESSERAT D. (1989), *Accounting in Prehistory*, 5th congress of Accounting History, Sydney, Collected papers, A.T. Craswell.

SCHMITT R., *Achaemenid Dynasty*, dans *Encyclopædia Iranica en ligne*

SCHULTZ T. (1961), *Investment in Human Capital*, AER (American Economic Review) mars, n°51-1, p. 8.

SCHUMPETER J. (1911 et 1935 pour la traduction française), *Théorie de l'évolution économique,* Dalloz, Paris.

SCHUMPETER J. (1943 et 1951 pour la traduction française), *Capitalisme, socialisme et démocratie,* Payot, Paris.

SEGRESTIN B. et HATCHEUL A. (2009), *L'entreprise, une invention moderne en attente de droit ?*, Eska, Entreprises et Histoire, n° 57, pp. 218-233.

SEMENESCU D. (2008), Apparition des formes urbaines : institutions symboliques et structures matérielles au Sud-est de l'Europe, Zeta Books, Bucarest.

SENEQUE (1993), *Les Bienfaits*, p. 433.

SENDER, S. (2008), *Banking: why does regulation alone not suffice? VVhy must governments intervene?* Position paper, EDHEC Risk and Asset Management Research Centre.

SERRE M. (1983), *Rome – Le livre des fondations*, Grasset et Fasquelle, Paris.

SHLEIFER ANDREI. et VISHNY ROBERT W. (1996), *A Survey of Corporate Gouvernance*, Journal of Finances, vol. 52, p 737-783.

SIMON H. A. (1947, édition de 1983), *Administration et processus de décision,* Paris, Economica.

SMITH A. (1776, édition de 1976), *Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations*, Édition Folio Essais, Paris, p. 38-39.

SOMBART W. (1992, première édition 1902), *Der moderne Kapitalismus*., traduit par Nikitin M., Cahiers de l'histoire de la comptabilité, Editions comptables Malesherbes, Paris.

SOMBART W. (2001, première édition 1906), *Economic Life in the Modern Age,* in: Stehr, Nico and Grundmann, Reiner (eds), *Werner Sombart. Economic Life in the Modem Age,* New Brunswick and London: Transaction Publishers, pp. 3-29.

SONENSCHER M. (1989), *Work and Wages: Natural Law, Politics and the Eighteenth-Century French Trades*, Cambridge University Press, Cambridge.

SUNDER, S. 1997. *Theory of accounting and control.* Cincinnati : South-VVestern College Publishing.

SUPIOT A. (1998, sous la direction d'…), *Le travail en perspectives*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence (LGDJ), coll. « Droit et société », mai, tome 22, Paris.

SUPIOT A. (2007), *Critique du droit du travail*, PUF, coll. « Quadrige », Paris.

TAYLOR F. W. (1911), *The Principles of Scientific Management*, New York, Harper Bros.

TESTART A. (1979), *Les sociétés de chasseurs-cueilleurs*, Pour la science, n °16, pp 99-108.

TESTART A. (1982), *Les sociétés de chasseurs-cueilleurs ou l'origine des inégalités sociales*, Société d'ethnographie, Université Paris X-Nanterre, Paris.

TESTART A. (2005), Eléments de classification des sociétés, Errance, Paris.

THOLOZAN O. (2005), *La plasticité du critère du contrat de travail dans la rhétorique du palais*, dans « Histoire du contrat de travail n° 2 » sous la direction de Francis Horden, 3ème trimestre, Les cahiers de l'IRT, Université de la Méditerranée, Aix-Marseille II, p. 47-61.

THOMAS Y. (1998), Le sujet de droit, la personne et la nature: sur la critique contemporaine du sujet de droit, Gallimard, Le Débat, n° 100, mai-août, Paris.

TIDSTRÔM, G., et ENEVOLDSEN S. (2008), *No view formed on the credit crunch*, Financial Times, 14 avril.

US DEPARTMENT OF THE TREASURY. (2008), Statement by G-7 finance ministers and central bank governors on global financial market turmoil, Salle de presse (22 septembre).

US SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION. (2008), SEC office of the chief accountant and FASB staff clarifications on fair value accounting. Communiqué de presse (30 septembre).

VEYRENC A. (1957), *Cours pratique de comptabilité*, Durassié, p. 12.

VILA C. et al. (1997). *Multiple and Ancient Origins of the Domestic Dog*, Science, n° 276, American Association for the Advancement of Science, New York.

WARDLEY P. (2009), A Global Assessment of the Large Enterprise on the Eve of World War I: Corporate Size and Performance in 1912, Department of History, University of the West of England, Bristol, p. 26.

WATTS R. L. et ZIMMERMAN J. L. (1978), "Towards a positive theory of the determination of accounting standards", The accounting review, Vol. 53, january, pp. 112-134.

WATTS R. L. et ZIMMERMAN J. L. (1979), "The Demand for and Supply of Accounting Theories : the Market for Excuses", The accounting review, Vol. 54, april, pp. 273-305.

WATTS R. L. et ZIMMERMAN J. L. (1986), "Positive Accounting Theory", Englewood Cliffs, Printice-Hall.

WATTS R. L. et ZIMMERMAN J. L. (1990), *Positive accounting theory: a ten year perspective*. The Accounting Review 65 (1) : 131-56.

WEINSTEIN O. et CORIAT B. (2008), *Les nouvelles théories de l'entreprise*, LGF - Le Livre de ¨Poche, Paris et Alternatives Economiques hors-série n° 79, décembre 2008.

WILLIAMSON O. E (1994). *Les institutions de l'économie,* Paris, InterEditions,

WRIGHT G. A. (1971), *Origins of food production on southwest Asia: a survey of ideas*, Current Anthroplogy, University of Chicago Press, Chicago, Volume 12, n° 4/5, Octobre/décembre.

XENOPHON (1859), *Œuvres complètes* : *Cyropédie ou Education de Cyrus*, Livre I, Chapitres 3 et 8, Librairie de I. Hachette et C^{ie}, Paris.

ZAPPA G. (1937), *Il Reddito di Impresa*, cité dans Les Grands Auteurs en Comptabilité, Fabrizio Panozzo (sous la direction de B. Colasse), EMS, Management et Société, Colombelles, 2005.

ZIELKE, C., M. STARKIE, et T. SEEBERG (2008). *Reporting more could break the writedown spiral*. Financial Times, 3 avril.

ZIMMERMAN, J. 1997), *Accounting for decision making and control*, 3rd ed. McGrawHill.

Sitographie

1) http://cib.natixis.com/flushdoc.aspx?id=42933

2) http://www.pbs.org/newshour/bb/business/jan-june03/donaldson_4-29.html

3) Le Bâton, d'Ishango, Institut royal des Sciences naturelles de Belgique, http://www.sciencesnaturelles.be/museum/halls/prehist/ishango/flash/files/Ishango_FR_def.html et http://www.sn. jussieu.fr/vie/dossiers/bleaupain/index.htm

4) http://www.lemonde.fr/web/article/0,1-0@2-324,36-877143@51-877260,0.html

5) http://www.iae-bordeaux.fr/index.php?option=com_content&view=article&id=233:cahier-numero-17-2006&catid=139:cahiers-de-recherche&Itemid=156

6) http://www.abc-latina.com/civilisations/quipus.php

7) http://www.topffer.ch/

8) http://fr.wikipedia.org/wiki/Alain_Testart

9) http://fr.wikipedia.org/wiki/Ach%C3%A9m%C3%A9nides#cite_note-69

10) http://www.laportelatine.org/menu.php?frame=/bibliotheque/encycliques/GregoireIX/Parens_scientiarum_universitas.php

11) http://questionscritiques.free.fr/edito/NYT/archives/comptabilite_Babyloniens_Assyriens_Egibi_Marashu_13031904.htm" \l "2n

12) http://archives.chez-alice.fr/interviewt.htm (interview de P. Amiet par M. Lopez)

ANNEXES

Annexe 1 : la pêche en canoë de Malinowski (1968)

« L'archipel des îles Trobriand, habité par la communauté mélanésienne qui nous intéresse, est situé au nord-est de la Nouvelle-Guinée et se compose d'un groupe d'îles de corail plates, entourant une vaste lagune. Comme tous les habitants d'îles de corail [les trobriandais] passent une grande partie de leur temps sur la lagune centrale.

Par une journée de temps calme, elle est sillonnée de canoës transportant gens ou marchandises, ou servant à l'un de leurs nombreux systèmes de pêche. Un coup d'œil superficiel sur ces occupations pourrait laisser une impression de désordre arbitraire,

anarchie, d'absence totale de méthode et de système. Mais si on se donne la peine d'observer longtemps et patiemment, on ne tarde pas à constater que non seulement les indigènes possèdent des systèmes techniques très précis pour la pêche du poisson et des organisations économiques complexes, mais aussi que leurs équipes d'ouvriers sont englobées dans une organisation assez stricte, avec une division précise des fonctions sociales.

C'est ainsi qu'on constate que chaque canoë a son propriétaire légal, tous les autres formant l'équipage. Tous ces hommes qui font généralement partie du même sous-clan (le clan est un groupement social qui repose sur la parenté), sont liés les uns aux autres par des obligations réciproques : lorsque toute la communauté s'en va à la pêche, le propriétaire ne peut refuser son canoë. Il doit accompagner les gens lui-même ou envoyer quelqu'un d'autre à sa place. L'équipage est également lié envers lui par certaines obligations. (...) A chaque homme sont assignées sa place et sa tâche. Chaque homme reçoit, en récompense de ses services, sa part proportionnelle du produit de la pêche. C'est ainsi que le propriétaire et les usagers du canoë sont liés par des obligations et des devoirs réciproques qui les unissent en une véritable équipe de travailleurs.

Ce qui complique encore la situation, c'est que les propriétaires et les membres de l'équipage sont libres de déléguer leurs droits et obligations à des parents ou à des amis. Cela se fait souvent, mais toujours soit par considération, soit contre une rémunération. Un observateur qui n'est pas au courant de tous ces détails et qui ne suit pas les péripéties de chaque transaction croirait facilement se trouver en présence d'un système communiste qui désigne ici une société sans hiérarchie sociale et qui ne connait pas la propriété privée : le canoë lui apparaîtrait comme étant la propriété d'un groupe et comme pouvant être utilisé indistinctement par tous les membres de la communauté. (...)

Rien de plus erroné que les généralisations de ce genre. Il existe chez ces peuples une distinction et une définition nette et précise des droits de chacun, ce qui a pour effet de donner à la propriété un caractère qui n'a rien de communiste. Il existe en Mélanésie un système de propriété composite et complexe, mais qui n'a rien à voir avec le « socialisme » ou le « communisme ». Le régime de la propriété en Mélanésie n'est pas plus communiste que celui d'une société anonyme moderne. D'une façon générale, toute description des sociétés primitives dans des termes tels que « communisme » « capitalisme », « société anonyme », empruntés aux conditions économiques actuelles ou aux controverses politiques moderne ne peut que créer des malentendus.

Le seul procédé correct consiste à décrire la situation juridique en termes de faits concrets. C'est ainsi que le droit de propriété sur un canoë de pêche aux îles Trobriand est défini par la manière dont l'objet est fabriqué, employé et considéré par le groupe d'hommes qui l'ont fabriqué et jouissent de sa possession. Le maitre du canoë qui est en même temps

le chef de l'équipe et le magicien de la pêche, a pour premier devoir de construire à ses frais (la Grèce antique connaissait ce système sous le nom de liturgie) une embarcation neuve, lorsque la vieille est devenue hors d'usage, et de la maintenir en bon état, ce en quoi il est aidé par son équipage. En vertu d'obligations qu'ils contractent les uns envers les autres, chacun doit se présenter à son poste, de même que chaque canoë doit venir se mettre à la disposition de la communauté, lorsqu'elle organise une pêche communautaire.

Dans l'usage de l'embarcation, chaque co-propriétaire a droit à une certaine place, à laquelle sont associés certains privilèges, bénéfices et devoirs. A chacun sont assignées sa place et sa tâche, et à chacun est attaché un titre correspondant à l'une et à l'autre : «maître», «timonier», «surveillant des filets», «guetteur des poissons». Sa position et son titre sont déterminés à la fois par son rang, son âge, son habileté personnelle. A chaque canoë, d'autre part, est assignée sa place dans la flottille et chacun a son rôle à jouer dans les manœuvres que comporte la pêche en commun. C'est ainsi qu'en examinant les choses de plus près, on en arrive à découvrir un système précis de division du travail et un système rigide d'obligations réciproques, qui implique, en même temps que le sentiment du devoir et la reconnaissance de la nécessité de la coopération, la recherche de l'intérêt personnel, de privilèges et de bénéfices. La propriété doit donc être définie, non dans des termes tels que « communisme », « individualisme » ou par analogie avec le système des « sociétés anonymes » ou celui de l'« entreprise personnelle », mais uniquement à la lumière des faits et des conditions concrets. C'est l'ensemble des devoirs, des privilèges et des réciprocités qui lie les co-propriétaires les uns aux autres et à l'objet.

C'est ainsi qu'à propos du (..) canoë indigène, nous constatons déjà l'existence d'une loi, d'un ordre, de privilèges définis et d'un système d'obligations bien développé. »

Annexe 2 : la Kula de Malinowski (1922)

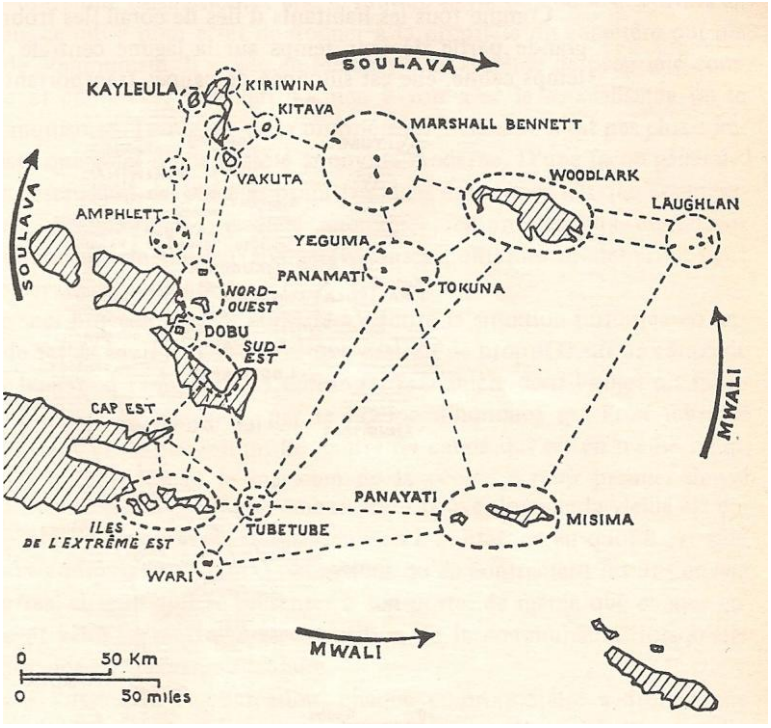
« La Kula est une forme d'échange intertribal de grande envergure; elle s'effectue entre des archipels dont la disposition en un large cercle constitue un circuit fermé. Le circuit est représenté sur la carte par des pointillés reliant un certain nombre d'îles au Nord et à l'Est de l'extrémité orientale de la Nouvelle-Guinée. Empruntant cet itinéraire, deux sortes d'articles —et ces deux sortes seulement— circulent sans cesse dans des directions opposées. Le premier article —de longs colliers de coquillages rouges, appelés soulava— fait le trajet dans le sens des aiguilles d'une montre. Le second —des bracelets de coquillage blanc dénommés mwali— va dans la direction contraire. Chacun d'eux, suivant ainsi sa voie propre dans le circuit fermé, rencontre l'autre sur sa route et s'échange constamment avec lui. Tous les mouvements de ces articles Kula, les détails des transactions, sont fixés et réglés par un ensemble de conventions et de principes traditionnels, et certaines phases de la Kula s'accompagnent de cérémonies rituelles et publiques très compliquées.

Sur chaque île et dans chaque village, un nombre plus ou moins restreint d'individus participent à la Kula— c'est-à-dire qu'ils reçoivent les objets en question, les détiennent pendant un temps assez court, puis les transmettent. Par conséquent, tout homme qui entre dans la chaîne Kula reçoit périodiquement, mais non régulièrement, un ou plusieurs *mwali* (brassards en coquillage) ou un *soulava* (collier de disques de coquillages rouges); il lui faut alors le passer à un de ses partenaires, qui lui donne en échange l'article opposé. Ainsi, aucun de ces articles ne reste longtemps en la possession d'un individu. Une transaction ne clôture pas les rapports Kula : la règle étant «une fois dans la Kula, toujours dans la Kula», les contacts entre deux hommes sont une affaire permanente, qui dure toute la vie. En outre, tout *mwali* ou *soulava* octroyé est toujours susceptible de voyager et de changer de main, et il ne saurait être question de le bloquer, la règle précitée s'appliquant aussi aux objets précieux.

L'échange cérémoniel des deux articles est l'aspect essentiel de la Kula, celui qui prévaut sur tous les autres. Mais, associés à lui et sous son couvert, nous trouvons un grand nombre d'actes et de particularités secondaires. Ainsi, en marge de l'échange rituel des brassards et des colliers, les indigènes s'adonnent au commerce normal, troquant d'une île à l'autre de multiples marchandises utiles, qui sont indispensables du fait qu'on ne peut se les procurer dans le district où on les importe. De plus, la construction des canoës de haute mer pour les expéditions, certaines formes de cérémonies funèbres et les tabous préparatoires sont des activités préliminaires à la Kula, qui se rattachent à elle.

La Kula est donc une institution extrêmement vaste et compliquée, à la fois par son étendue géographique et par la multiplicité des démarches qu'elle implique. Elle unit d'étroite

façon un nombre considérable de tribus, et elle englobe toutes sortes d'activités conjuguées qui s'influencent les unes les autres au point de constituer un seul tout organique.



Le circuit Kula

Mais il faut se rappeler que ce qui nous apparaît comme une institution ample, complexe et pourtant bien réglée, est le résultat d'on ne sait combien d'initiatives et d'actes dus à des non-civilisés qui ne possèdent ni lois, ni buts, ni charte stipulés d'une manière précise. Ces hommes n'ont aucune conscience des lignes directrices de l'une quelconque de leurs structures sociales. Ils connaissent les mobiles qui les poussent, les fins qu'ils poursuivent dans leurs actions individuelles et les règles qui conditionnent celles-ci, mais la manière dont tout ceci prête forme à l'ensemble de l'institution collective dépasse le niveau de leur entendement. Aucun indigène, même le plus intelligent, ne se fait une idée claire de la kula en tant que vaste institution sociale organisée, ni, à plus forte raison, de son rôle et de ses implications sociologiques. Si on lui demande ce qu'est la Kula, il répond par quelques détails, en faisant probablement part de ses expériences personnes et de ses vues subjectives, mais il ne dit rien qui corresponde à la définition précise donnée plus haut. Il est même impossible d'obtenir un exposé partiel cohérent. En fait, la trame de l'entreprise échappe à son esprit.»

Table des matières

Remerciements **2**

Sommaire **3**

Introduction générale **6**

Première partie – La construction théorique du coût historique au moyen de la valeur compétence interprétée au travers de l'évolution sociale jusqu'au 19ème siècle **20**

Chapitre 1 – Emergence du fait comptable et structuration sociale **22**

1.1 - Sociétés primitives et sociétés évoluées 23

1.1.1 - Les sociétés primitives 23

1.1.2 - Les sociétés évoluées 24

1.2 - Sociétés primitives égalitaires et sociétés primitives inégalitaires 26

1.2.1 - La prédation dans les sociétés primitives égalitaires 26

1.2.2 - La production dans les tribus primitives inégalitaires 28

1.2.3 - Conséquences culturelles du mode de vie sédentaire 30

1.2.4 - Généralisation du mode de vie inégalitaire 33

1.3 - Le comptage de la richesse créée 34

1.3.1 - Structuration de la société par le « nombre » 34

1.3.2 – Des nombres comptables aux faits comptables 39

1.3.3 - La construction de la réalité sociale et la recherche en comptabilité 42

Chapitre 2 – Structuration des échanges et interprétations théoriques par la valeur compétence **46**

2.1 - L'échange comme structuration d'un réseau d'obligations réciproques 47

2.1.1 - Le rôle de la Kula 47

2.1.2 – Emergence du prix et du coût historique dans la Kula 50

2.1.3 – Interprétation théorique du prix et du coût historique par la valeur compétence 51

2.2 - Le profit comme élément central du potlatch 57

2.2.1 - Le rôle du potlatch 57

2.2.2 – Emergence du profit dans le potlatch 60

2.2.3 - Le profit comme Interprétation théorique du potlatch par la valeur compétence 61
2.2.4 – Nécessité de mesurer en coût historique 67
2.3 - La dynamique du don chez Mauss 69
2.3.1 - Distinction entre le don et l'échange 69
2.3.2 - La place actuelle du don dans les sociétés 72
2.3.3 – Interprétation théorique du don et structure des échanges 74
2.4 - Valeur compétence et définition du domaine de la comptabilité 75

Chapitre 3 - La comptabilité concrète au Néolithique 78
3.1 - Les innovations techniques 79
3.2 - La « Révolution urbaine » 79
3.2.1 - Modification de l'habitat et domestications animales 80
3.2.2 - Augmentation de la taille des villages 81
3.2.3 - Développement de la hiérarchie sociale 82
3.2.4 - Uruk première ville-Etat 85
3.3 - La comptabilité concrète sur tablettes d'argile 86
3.3.1 - Le système traditionnel des jetons 87
3.3.2 - Des jetons aux « bulles » d'argile 88
3.3.3 - Des bulles aux tablettes « comptables » 89
3.3.4 - Le développement de l'utilisation des tablettes comptables 91
3.3.5 - L'universalité des enregistrements commerciaux 94
3.4 - La comptabilité abstraite comme système de flux d'entrées/sorties 94
3.4.1 - La comptabilité matricielle de Mattessich 95
3.4.2 - Définition du système comptable 97
3.4.3 - Problème de la représentation de la « réalité » 98

Chapitre 4 - Invention des normes comptables dans la Haute Antiquité 100
4.1 - Naissance du premier Etat 101
4.1.1 - La domination d'Akkad puis celle de Ur 101
4.1.2 - La domination babylonienne 102
4.1.3 - Les tablettes d'argile babyloniennes 103
4.2 - Premier processus d'élaboration d'une norme 105
4.3 - La généralisation de la monnaie et les problèmes d'évaluation 108
4.4 - La modification de la religiosité 109

Chapitre 5 – Utilisation du coût historique en comptabilité jusqu'au 20ème siècle 111

5.1 - L'évolution des systèmes comptables jusqu'au 12ème siècle après J. C. 113
5.1.1 - L'apport des Egyptiens : de nouvelles techniques d'enregistrement 113
5.1.2 - L'apport des Grecs : un système monétaire complet.....114
5.1.3 – L'apport des Romains : personne juridique et registres comptables.....117
5.2 - La gouvernance propriétariale et le coût historique.....124
5.3 - La « pause » comptable au Moyen-Age et le maintien du coût historique.....124
5.4 - La reconnaissance de la personnalité juridique 126
5.4.1 - Les problèmes de personnification des sociétés 127
5.4.2 - L'influence de « l'intuitu personae » 131
5.4.3 - Les conceptions possibles de la société 132
5.4.4 - Rôle de la comptabilité dans l'essor de la personnalité 133
5.4.5 – Le rôle du coût historique dans la fixité du capital 135

Conclusion de la première partie 138

Deuxième partie - La remise en cause au 20ème siècle du coût historique au profit de la juste valeur et ses conséquences sur l'entreprise et l'économie.....139

Chapitre 6 – Du coût historique à la juste valeur.....141
6.1 - L'information comptable à l'origine du problème de la gouvernance 142
6.2 - La gouvernance comme objet de recherche 143
6.2.1 - Le renouveau de la vision de l'entreprise 146
6.2.2 - Les raisons de l'émergence de la gouvernance actionnariale 148
6.2.3 – La juste valeur et la modification de la conception de l'entreprise 165

Chapitre 7 – Conceptualisation du coût historique par l'introduction du principe de continuité de l'exploitation et émergence de l'entreprise comme organisation 167
7.1 - Invention de l'entreprise.....169
7.1.1 - L'analyse traditionnelle des relations de travail 171
7.1.2 - La question ouvrière, le contrat de travail et la hiérarchie d'usine 172
7.1.3 - La réalité des relations de travail au 19ème siècle 173
7.1.4 - Les facteurs explicatifs de la disparation de l'autonomie ouvrière 177
7.1.5 - Transformation du rôle de la hiérarchie.....178
7.1.6 - La notion d'entité et de parties prenantes 182

7.2 - La construction du coût historique et la théorie comptable de l'entité.....187
7.3 - Conception théorique de l'entreprise partenariale.....193

Chapitre 8 – Entreprise, coût historique et gouvernance 200
8.1 - L'évolution de la pensée comptable.....201
8.1.2 - La comptabilité conçue comme une technique.....201
8.1.3 - La comptabilité en coûts historiques dans les Plans Comptables.....206
8.1.4 - La comptabilité comme objet de recherche et la juste valeur 210
8.2 – De la technique à la théorie comptable 218
8.2.1 - Relations entre la technique et la théorie 218
8.2.2 - La théorie de la valeur compétence est normative conditionnelle 221
8.3 - L'explication de René Girard 223
8.3.1 - Du désir mimétique à la violence 223
8.3.2 - La régulation de la violence par la culture 229
8.3.3 - Les rites et l'abstraction du mécanisme victimaire 234
8.3.4 - Les interdits 235
8.4 – Coût historique, juste valeur et théorie comptable.....237
8.5 – Spéculation boursière, coût historique et répartition de la rente.....240
8.6 – Le taux de profit et la thèse de Modigliani et Miller.....244

Conclusion de la deuxième partie.....247

Conclusion générale 250

Bibliographie.....257

Sitographie 273

ANNEXES 274
Annexe 1 : la pêche en canoë de Malinowski (1968) 274
Annexe 2 : la Kula de Malinowski (1922) 277

Table des matières 279