

Deuxième Journée de recherche de l'A.F.C. :

« COGNITION ET CHANGEMENTS ORGANISATIONNELS »

## **Le système comptable face aux changements organisationnels**

Marc Amblard

### **Références exactes :**

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

### **Cette communication a fait l'objet de la publication suivante :**

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

### **Résumé**

Les changements organisationnels au sein de la firme ont engendré des situations que la comptabilité traditionnelle ne parvient plus à traduire.

Les frontières de l'entité comptée, largement perméables et totalement inconstantes s'avèrent, en effet, de moins en moins perceptibles. Cette communication s'attachera alors à montrer que le système comptable actuel en renvoie une représentation tronquée et mutilée.

Mots-clés. - Entité comptable - Réseaux - Frontières

### **Abstract**

In-house organizational mutations have "engendered" such situations as traditional accounting can no longer assess.

The entity boundaries under study, while increasingly inconstant and to a large extent permeable, turn out to be less and less perceptible.

Keywords. - Entity - Networks - boundaries.

Définir l'entité comptable, revient donc à circonscrire le champ de la représentation, c'est-à-dire poser les limites spatiales et temporelles de l'objet à décrire et préciser la nature des faits qui y sont observés.

Aussi, les nouvelles formes organisationnelles, les structures réticulaires particulièrement, par leurs frontières extrêmement mouvantes contribuent-elles à fragmenter progressivement l'entité comptable.

Cet article s'attachera dans un premier temps à replacer le phénomène dans son contexte économique, décrivant dans le même temps les mutations qui bousculent notre représentation traditionnelle de l'entreprise (1.). Seront ensuite analysées les conséquences sur la modélisation comptable ; nous tenterons alors de montrer que notre système s'avère incapable d'appréhender une entité aux frontières mobiles et imprécises (2.).

## 1 . L'émergence des structures réticulaires

La globalisation de l'économie, la turbulence et l'incertitude qui en découlent ont profondément modifié le fonctionnement des entreprises. De nouvelles formes organisationnelles sont alors apparues, remettant en cause le concept d'entreprise intégrée.

### 1.1. Une réponse à la situation économique

#### 1.1.1. L'approche contextuelle

##### - le temps

Le contexte actuel se caractérise par une plus grande turbulence et le changement devient la règle. L'environnement des entreprises est de moins en moins prévisible et anticiper rationnellement relève de la gageure. L'incertitude est le lot de tous, et dans ces conditions, rapidité d'adaptation et faculté de décision deviennent essentielles.

Sous la pression du changement technologique, lui-même renforcé par une concurrence exacerbée, la durée de vie des produits ne cesse de se raccourcir. Aussi, le facteur temps n'a jamais eu autant d'importance dans la mise en place d'une stratégie.

Cette accélération des mutations qui caractérisent l'environnement des entreprises, constitue à la fois un facteur de déstabilisation et de progrès qu'il convient de maîtriser pour faire face aux enjeux d'une modernité toujours plus exigeante (Huet, 1991). L'organisation doit intégrer ce phénomène dans son processus de développement. Sa survie en dépend.

##### - l'espace

Si les mutations contextuelles entraînent une accélération des événements subis ou provoqués par les entreprises, elles contribuent dans le même temps à repousser les frontières de leur champ d'intervention. Les spécificités culturelles des marchés et des usages de consommation, ainsi que les modes traditionnels de production sont en voie de dissolution, au profit d'une large diffusion des méthodes et des marchandises.

Parmi les principaux facteurs qui ont largement contribué à la contraction de l'espace, on relèvera, sans aucun doute, les progrès extraordinaires dont ont pu bénéficier les technologies

de l'information et des transports. Ceci a notamment pour conséquence, de permettre à de petites entreprises locales, d'avoir accès au marché mondial ; communiquer avec des clients indonésiens lorsqu'on est installé dans le cœur de la France, leur présenter un catalogue de produits, ou leur faire visiter virtuellement les ateliers, devient très simple et bon marché, pour peu que l'utilisation des réseaux informatiques soit familière.

- la complexité

L'environnement économique dans lequel s'affrontent les entreprises, caractérisé par la rapidité du changement et une globalisation démesurée, s'avère dans le même temps de moins en moins déchiffrable et prévisible. Ces caractéristiques se traduisent en termes de complexité croissante des problèmes posés, et requièrent des entreprises des solutions qui soient à la fois opérationnelles et globales dans un contexte qui demande toujours plus de réactivité.

Ainsi que le fait remarquer S. Airaudi (1994, p.57), « Les économies modernes forment des systèmes interactifs, dominés par un mouvement de généralisation des échanges de produits, de technologies, de services, de capitaux et d'informations, qui créent de multiples connexions ».

### 1.1.2. Une mutation de la firme

- la variété requise

Selon D. Weiss (1994), les phénomènes décrits suscitent chez les entreprises des attitudes d'acceptation normale de faits non prévus, s'éloignant ainsi des prévisions rigoureuses mais inefficaces. Cette situation impose de nouveaux modes de travail, la capacité des personnes, leur détermination et leur habileté relationnelle devenant cruciales. L'auteur insiste en annonçant que (p.40) « seuls ceux qui sont en mesure de faire du changement un état naturel de l'organisation seront capables d'adapter à tout moment les processus au marché et à ses évolutions incessantes ». La souplesse de l'organisation devient la qualité la plus précieuse de l'entreprise. C'est cette « plasticité organisationnelle » qui lui permet non seulement de réagir à la variété produite à l'extérieur, mais aussi d'engendrer des variétés qui s'imposent à l'environnement et en enrichissent la complexité. A cet égard, les grandes entreprises intégrées et centralisées apparaissent souvent rigides, peu réactives et sclérosées.

- les limites de l'intégration

La gestion de l'urgence, la difficile maîtrise d'un univers complexe et sans frontières, accélèrent la transformation des structures organisationnelles ; la variété et la souplesse requises remettent en cause le concept d'entreprise intégrée. Bien qu'elle en justifiât pendant longtemps l'existence, la théorie des coûts de transaction semble progressivement se retourner contre ce type de structure traditionnelle.

En effet, cette théorie explique la présence des entreprises intégrées par le fait que le recours au marché entraîne des coûts spécifiques, les coûts de transaction (coûts de différenciation, coûts d'information, coûts de couverture des risques et coût de limitation de la rationalité). En revanche, l'intégration occasionne une autre catégorie de coûts, les coûts de coordination dont on peut imputer une partie aux relations d'agence qui se tissent dans la structure (contrôle des procédures, rétribution des managers...).

Selon O. Williamson (1975), c'est la comparaison des deux catégories de coûts qui détermine le degré d'intégration souhaitable.

Il semble cependant, que le contexte économique actuel, privilégie le recours au marché, les coûts de transaction ayant considérablement diminué pour diverses raisons (progrès décisifs des technologies de l'information, de la communication et des transports).

Par ailleurs, la variété et la flexibilité nécessaires à l'organisation pour accroître ses chances de survie, sont obtenues plus facilement en articulant son activité autour de plusieurs unités autonomes, plutôt qu'au sein d'une grosse structure.

A l'appui de cette réflexion, ajoutons que le risque d'exploitation d'une entreprise (activité inférieure au seuil de rentabilité et donc entraînant des pertes) est directement lié, d'une part aux variations de l'activité par rapport aux prévisions, et d'autre part, au volume de frais fixes qu'elle supporte. Ne maîtrisant pas les fluctuations d'activité plus fréquentes dans un environnement perturbé, les entreprises tentent par tous les moyens de «variabiliser» leurs frais de structure constitués en période de croissance, en adoptant des stratégies d'impartition. En recourant au marché, les frais fixes sont partagés avec des sous-traitants qui travaillent également pour d'autres donneurs d'ordres. Les risques sont ainsi répartis sur un tissu d'entreprises, plus résistant qu'une seule entreprise intégrée. C'est le principe de mutualisation des coûts et des risques d'exploitation (Guilhon, Gianfaldoni, 1990).

Précisons qu'aujourd'hui, il est possible de sous-traiter à peu près toutes les compétences (marketing, publicité, recrutement, stratégie, paye, formation, achats, ventes, recherche, production, assemblage, contrôle, etc.) et que les rapports qui s'établissent entre le donneur d'ordre et le sous-traitant ont eux-mêmes évolué : le premier tend à associer le second en garantissant une certaine pérennité des relations établies au lieu de faire dépendre exclusivement leur existence d'un prix inférieur ou égal à celui de la concurrence (Margirier, 1990).

Naissent ainsi des structures hybrides tenant à la fois du marché et de la hiérarchie (Williamson, 1975), fondées sur l'instantanéité, la liquidité et la petite taille (Fréry, 1996).

## 1.2. La dématérialisation de l'entreprise

### Des structures fluides

Ces nouvelles structures, dites « molles », ont fait l'objet de nombreuses recherches et les dénominations les concernant sont fort nombreuses ; face à cette profusion sémantique, certains auteurs, parmi lesquels F. Fréry (1996), ont retenu la désignation d'entreprise transactionnelle. L'auteur la définit comme une structure rassemblant des entreprises juridiquement indépendantes au sein d'une même chaîne de valeur (selon la terminologie de Porter, 1985) ; chacune se spécialisant sur ses compétences fondamentales et s'insérant dans une série de transactions plus ou moins récurrentes avec les autres. Le cycle conception-fabrication-commercialisation, plutôt que d'être intégré au sein d'une même firme, est partagé entre les membres juridiquement indépendants d'un réseau, mais coordonnés par des relations techniques, commerciales et parfois financières.

Ces structures peuvent s'observer pratiquement dans tous les domaines. Le bâtiment est devenu un exemple connu avec ses cohortes de tacherons ; mais aussi le textile : Benetton fait figure de chef de file avec ses deux cents stylistes, quatre cent cinquante sous-traitants et sept mille distributeurs, tous indépendants. L'industrie de la chaussure n'y échappe pas non plus :

la société Nike ne fut-elle pas un des précurseurs en la matière ? Sur environ quatre-vingt deux mille personnes travaillant pour elle, seuls six mille sont officiellement employées par la société. Citons aussi Télénippon pour l'électronique, Mc Donald's pour la restauration, Toyota pour le secteur de l'automobile, etc. Dans le service bancaire et l'assurance, on observe, là encore, la naissance de sociétés indépendantes chargées par exemple de gérer les dossiers clients ou d'assurer un contact téléphonique avec les utilisateurs.

Ne croyons pas que ces cas soient isolés ; un mouvement de fonds transforme depuis quelques années tous les secteurs de l'économie. Il bouscule dans le même temps notre représentation mentale de l'entreprise et des frontières qui la circonscrivent.

### D'une logique patrimoniale à une logique de relation

Dans la plupart des cas, ce type de structure est animé par un chef d'orchestre. C'est le rôle du noyau qui conçoit l'architecture du système, le coordonne et le contrôle. On peut reconnaître ici les fonctions assignées à un holding, mais il ne s'agit pas pour autant d'un groupe classique, et, plutôt que de posséder une part du capital financier de ses partenaires, le noyau maîtrise un capital circulant (un produit), un capital d'image (un nom, une marque) (Fréry, 1996).

Dès lors, ce n'est plus la détention de titres de propriété, fondement même de la logique patrimoniale, qui vient légitimer l'existence de l'organisation, mais la mise en relation des unités qui vont former une chaîne de valeur. Ce n'est plus le volume et la valeur des actifs immobilisés qui déterminent la puissance et la qualité de l'organisation, mais sa capacité (son talent) à exploiter et développer des compétences spécifiques en gérant des rapports de dépendance réciproque. Ces liens permettent ainsi la valorisation des complémentarités entre les entreprises participantes et au sein desquelles les divers acteurs négocient des ressources et des informations tenant à leur spécialisation.

Il n'est plus question de relations financières à proprement parlé, mais de flux d'informations et d'échanges de savoir-faire ; il ne s'agit plus de contrôler du capital économique, mais de maîtriser de la logistique et de la connaissance.

Ainsi, passons-nous peu à peu d'une logique patrimoniale à une logique d'externalisation et de relation.

En reprenant le langage des théoriciens de la firme, nous pourrions dire que ces structures « hybrides » reposent plutôt sur un ensemble de compétences et routines permettant d'orienter les comportements tout en limitant les tentations opportunistes.

Comme l'a fort bien observé G. Teubner (1993, p.51), « nous assistons à un processus passionnant de reconceptualisation, où les interprétations économique, sociologique et juridique des nouvelles réalités d'organisation des activités humaines se concurrencent les unes les autres, s'enrichissant également mutuellement. ».

Par conséquent, la chaîne de valeur avec son architecture réticulaire, devient un concept plus pertinent que l'entreprise classique ; dans le même temps, notre vision schématique et traditionnelle de l'organisation s'en trouve profondément ébranlée. Se pose alors le problème de sa représentation ; l'image que nous en renvoie un système comptable fortement emprunt de patrimonialité paraît bien peu convaincante.

## 2. L'INADAPTATION DU MODELE COMPTABLE

En effet, notre système comptable n'a pas été conçu pour traduire ces nouvelles réalités ; fruit d'une idéologie de la possession, et construit pour servir le capital, il est l'instrument qui permet de mesurer l'accroissement du patrimoine. Avec un peu d'audace, nous dirions que la comptabilité relève d'une psychologie particulière, celle du pouvoir, du contrôle, de l'obéissance et de l'accumulation patrimoniale.

Reconnaissons à tout le moins que la conception traditionnelle du système comptable se prête avec plus d'aisance à la représentation des grosses structures stables et nettement circonscrites. Mais les temps ont changé, les notions de flexibilité, de souplesse et d'adaptabilité ont remplacé celles de volume, de standardisation, de grande échelle et de planification : s'il fallait, il y a peu, croître pour matérialiser sa supériorité, désormais les entreprises se « désintègrent » verticalement pour être plus résistantes. Il faut être petit, léger, réactif et solidaire.

Ces nouvelles formes d'organisation aboutissent ainsi à une disparition progressive de la notion de frontière si chère à l'esprit ; dans ces conditions, notre système comptable, semble bien en peine d'en représenter une réalité économique.

### 2.1. Des frontières imperceptibles

#### 2.1.1. Description et analyse du phénomène

Les structures se fragmentant et s'interpénétrant, la distinction entre ce qui est interne et externe à l'organisation devient très délicate. L'organisation traverse son environnement tout autant que ce dernier la traverse : les fournisseurs, les sous-traitants envahissent les ateliers et les clients investissent les services d'études et participent à la conception des produits qu'ils achèteront. Certains services internes développent leurs propres projets, deviennent autonomes, et parfois concurrencent d'autres unités de l'entreprise.

Les formes de collaboration entre entreprises ne cessent de se développer, tant entre entreprises concurrentes qu'entre entreprises dont les productions sont complémentaires. Des unités pourtant apparemment indépendantes, sont en réalité étroitement liées par des accords de coopération en matière de recherche, de commercialisation ou de production.

Empruntant à la terminologie des sciences physiques, nous assistons à une « émulsion organisationnelle » où l'environnement et la firme se dispersent l'un dans l'autre sans qu'il y ait pour autant confusion juridique.

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

Dans le prolongement de cette réflexion, il est à remarquer qu'à la hiérarchie des grandes structures intégrées, s'est substituée une hiérarchie d'unités financièrement autonomes, mais liées par des relations de dépendances contractuelles.

L'exercice du pouvoir n'a pas disparu, il s'est simplement modifié ; il ne dépend plus de la fonction ou de l'échelon, mais du poids politique que chacun est susceptible d'exercer dans les négociations qui animent l'activité du réseau.

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

### 2.1.2. Les conséquences comptables

Le rapport avec la modélisation comptable est ici patent ; comment décrire cette réalité ? Quelle entité devons-nous représenter ?

Lorsqu'une société ne travaille que pour un seul client donneur d'ordre, ne devrait-on pas la considérer comme faisant partie d'une même entité ? De tels liens de dépendance technico-commerciale ne valent-ils pas les liens financiers traditionnels ?

Lorsqu'une société « essaime » certains de ses ingénieurs ou autres cadres en les aidant à créer leur propre structure, pour les réemployer ensuite en « free-lance », avec obligation de n'aller point divulguer à d'autres sociétés leur savoir-faire, sous peine de perdre définitivement le contrat, ne s'agit-il pas là des mêmes liens de subordination que ceux qui caractérisent le contrat de travail classique ?

En adoptant une approche holistique, le système comptable, s'il veut maintenir un minimum de cohérence, ne devrait-il pas regrouper ces unités juridiquement autonomes, mais résolument soudées par des liens contractuels ? Il est manifeste que ces sociétés satellites constituent pour la « société pivot » non pas des biens juridiquement possédés mais des « actifs contrôlés » au sens économique du terme.

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

Le problème revient alors à se poser la question de savoir quels intérêts sert la comptabilité.

Dans ces conditions, la comptabilité en tant que système d'information, n'a de valeur réelle que pour les détenteurs de capitaux. Effectivement, le fait de regrouper différentes unités, considérées comme faisant partie économiquement de la même entreprise ne se justifie pas réellement à leurs yeux, les parts étant détenues par des personnes différentes.

Comme le fait remarquer P. Gensse (1995), la « comptabilité de l'entreprise » ne serait-elle alors qu'un mythe ?

Assisterait-on alors à un « glissement de paradigme » marqué par le passage de la théorie de l'entité à la théorie de la propriété ? (Teller, Raybaud-Turillo, 1997). Autrement dit, la comptabilité a-t-elle pour fonction de représenter un "objet économique" qui existe en soi, ou bien de décrire un ensemble d'avoirs appartenant aux apporteurs de capitaux ? Pourtant, nul ne contestera que l'entreprise n'est pas qu'un patrimoine, qu'elle n'est pas exclusivement la chose de ses propriétaires (Colasse, 1992).

Le problème de l'entité a trop souvent été occulté et l'intérêt s'est pratiquement toujours orienté vers la technique comptable. La question fondamentale est pourtant bien de savoir de qui on présente les comptes (Burlaud, 1993 ; Boisselier et Olivéro, 1993).

L'entité modélisée, dans ces circonstances, n'en est plus une, elle est un des éléments du système qui lui permet d'exister ; ses états financiers pris isolément n'ont ainsi plus guère de signification économique ; ils ne sont que les produits d'une représentation fragmentée de l'entité.

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

Même les performances de l'entité ne sont plus correctement décrites, sa valeur ajoutée est répartie dans la comptabilité des différentes unités qui participent à sa production.

Des travaux anglo-saxons ont justement montré que les membres d'une organisation élaborent des représentations stables de celle-ci en sélectionnant des informations à leur disposition ; la nature des décisions prises étant alors fortement dépendante de ces « constructions » dominantes (Weick, 1995). Dès lors, les données comptables contribuent, dans une certaine mesure, à donner du sens à l'organisation ; cependant, ne pouvant en donner une image complète, elle devient un prisme de plus en plus déformant et nourrit des représentations à la validité très incertaine (Boland, 1993).

Posons alors la question cruciale : les frontières juridiques qui constituent notre appréhension immédiate de l'entité comptée, permettent-elles véritablement de circonscrire l'entreprise à l'aube du XXI<sup>e</sup> siècle ?

Depuis quelques années, le droit des contrats s'interroge sur l'attitude à adopter face à ces nouvelles formes d'organisation ; à ce propos, G. Teubner fait remarquer (p.51) que « si ces hybrides sont en réalité des organisations hiérarchiques à part entière qui ne font que se couvrir pudiquement d'un voile de contrat, le droit des contrats n'aurait donc plus qu'une seule mission à l'avenir, elle serait précisément de percer le voile contractuel. En levant ce voile, on découvrirait leur réalité économique, masquée jusqu'alors par un contrat, et on réintroduirait les normes protectrices de la réglementation sociale. »

L'auteur en arrive alors à se poser la question de savoir s'il faut assimiler juridiquement les réseaux contractuels à des entreprises dotées de la personnalité morale.

A l'instar du droit du travail et des contrats, la comptabilité ne devrait-elle pas s'interroger sur la transparence du voile « contractuel » ? Ne doit-elle pas reconnaître une personnalité comptable à ces nouvelles entités, comme elle l'a fait pour les groupes financiers ?

Ces derniers ont donné naissance à des règles qui se sont progressivement développées. Ne pourraient-elles pas également s'appliquer aux groupes contractuels ?

Si l'on s'en tient aux comptes sociaux, il n'est peut-être pas inutile de rappeler que les actifs de l'entité sont définis par l'IASC (1989, § 49 à 68) comme « une ressource contrôlée par l'entreprise, provenant d'événements passés et dont on attend des avantages économiques futurs au bénéfice de l'entreprise. »

Il n'est fait aucunement référence au droit de propriété, mais à la notion de contrôle ; les actifs sont inclus dans le périmètre de l'entité lorsqu'ils sont susceptibles de lui apporter des avantages économiques futurs, étant entendu que le contrôle qu'elle détient sur ces actifs lui permet de disposer des avantages que l'on attend de la propriété. Si l'on prend pour exemple les équipementiers de l'industrie automobile, ne constituent-ils pas pour certains d'entre eux,

des unités parfaitement contrôlées par leur client unique ? Reconnaissons qu'en vertu de ce texte, ces sous-traitants « partenaires » pourraient être considérés, dans bien des cas, comme les actifs d'une même entité. La « négociation » unilatérale des prix par le donneur d'ordre qui dicte sa loi en est la meilleure preuve.

Bien entendu, les avis de l'organisme international ne sont que des recommandations qui ne s'imposent pas aux nations, et à ce titre, il lui est peut-être plus facile d'être novateur ; cependant on peut attendre de ces avis qu'ils servent de support à des réflexions menées à l'échelon national.

Pour autant, le fait de poser le problème, ne signifie pas, hélas, que les solutions s'imposent de façon évidente ; nous avons conscience que si la représentation comptable de ces nouveaux groupes apparaît nécessaire, elle donne cependant le jour à de nouvelles difficultés : comment évaluer correctement et précisément le degré de contrôle ? Au-delà de quel seuil doit-on considérer les deux entités comme ne faisant qu'une ? Doit-on inclure dans l'entité le sous-traitant dépendant du sous-traitant servant la firme pivot ? Autrement dit, jusqu'à quel degré de « parenté » faut-il remonter ?

Notons tout de même que le Conseil national de la comptabilité apporta à ces questions quelques éléments de réponses, lorsqu'il publia dans son bulletin du 4<sup>ème</sup> trimestre 1994, une méthodologie pour l'établissement des comptes combinés.

L'établissement de ces comptes, proposé par la septième Directive européenne, permet aux entreprises qui le souhaitent et qui constituent un ensemble dont la cohésion ne résulte pas de liens juridiques, de présenter les comptes de l'ensemble comme si celui-ci était formé d'une seule entité.

Cette nouvelle approche de l'entité correspond à une extension des critères retenus pour caractériser l'existence de liens de contrôle entre des unités juridiquement autonomes ; jusqu'à présent, étaient essentiellement pris en compte pour définir le périmètre des groupes, les liens juridico-financiers ; avec ces propositions, le CNC propose une extension et un approfondissement de la notion de contrôle en retenant également les liens de personnes ou les liens de dépendance technico-commerciale existant entre les entreprises, en dehors de toute participation juridique (Raybaud-Turillo, 1995).

Le texte en question précise que le lien d'unité et de cohésion peut découler de plusieurs situations parmi lesquelles on notera « ...des relations contractuelles suffisamment étendues pour engendrer un comportement d'entreprises intégrées. » (CNC, 1994, p.7).

La Commission des normes comptables de Belgique préoccupée elle aussi par le problème, précise dans un de ses avis (n°114/5) que le contrôle doit être entendu comme « ... une influence décisive sur la gestion de plusieurs entreprises... » (Bulletin de la Commission des normes comptables, 1986, p.10).

Même s'ils n'ont pas véritablement force de loi et s'ils n'ont pas suscité l'enthousiasme et l'adhésion des entreprises concernées, les avis des organismes de normalisation montrent bien que la notion de contrôle, au sens de maîtrise et pouvoir de décision, apparaît comme incontournable pour définir les contours de ces nouvelles entités.

Constitueraient-ils les prémisses discrètes d'une remise en cause d'une l'approche strictement patrimoniale de la comptabilité ?

Reconnaissons à tout le moins, que la perception de l'entité par le système comptable ne peut en effet, se limiter aux frontières de la personnalité juridique et des liens financiers, mais doit intégrer la réalité des rapports unissant des unités juridiquement indépendantes.

## 2.2. Des frontières mouvantes

### 2.2.1. Une entité polymorphe et protéiforme

Soumises à un mouvement incessant de positionnement-repositionnement des acteurs, la stabilité de des nouvelles structures réticulaires n'est jamais acquise. Ces processus d'adaptation ont pour effet de renforcer les liens entre les firmes, d'exiger l'apprentissage de méthodes de résolution des conflits et d'effectuer les changements nécessaires (Johanson, Mattson, 1989) ; mais à tout moment la remise en question des contrats peut modifier la configuration et la nature du réseau. Ainsi, le réseau est une configuration aux frontières mouvantes, succession d'alliances temporaires entre un centre stratégique et une organisation avec laquelle elle est liée contractuellement, coopérant autour d'un projet commun (Dumoulin et Gbaka, 1997).

D'aucuns diront que la chaîne de compétences est en fait instantanée, car construite en temps réel en fonction des besoins et des opportunités du jour.

Les relations intra-réseau vont pourtant au-delà des simples relations contractuelles : les rapports qui s'établissent entre les membres du réseau ressemblent plus à des rapports de partenariat et de complémentarité qu'à des relations marchandes totalement éphémères. Cependant, on doit reconnaître qu'en fonction des produits développés, des projets envisagés, des recentrages et autres optiques stratégiques, le réseau tend à modifier sa structure en y intégrant de nouveaux alliés tout en éliminant d'anciens. C'est justement cette faculté qui rend ce type d'organisation plus résistante et plus performante dans son adaptation aux perturbations.

Dans ces conditions, les frontières de l'entité ainsi formée, ne sont jamais fixes, elles évoluent en permanence, selon la congruence optimale entre le milieu et sa structure.

Ces orientations temporaires d'une chaîne de compétences constamment adaptée, ne sont pas complètement spontanées ; d'après les observations qui ont été faites, il semble qu'un « centre nerveux » ait pour fonction, entre autres, de composer et structurer le réseau en mettant en concurrence, à chaque étape, les différents intervenants susceptibles d'intégrer la structure. Ce processus permettrait ainsi d'obtenir, en mobilisant les meilleures compétences disponibles pour chacun des maillons de la chaîne, un niveau d'optimisation qu'une entreprise intégrée ne saurait égaler (Fréry, 1996).

Ainsi, les frontières de l'entité observée varient-elles au gré des circonstances, en fonction des problèmes à traiter et des enjeux du moment.

### 2.2.2. Les conséquences comptables

Cette diversité dans l'espace et cette variabilité dans le temps ne sont pas sans conséquence sur le modèle comptable. Elles condamnent certaines de ses hypothèses implicites, et notamment celle de l'état stationnaire qui suppose une reproduction des flux à l'identique. Une croissance est possible mais elle est régulière, équilibrée, sans rupture ni modification

quant à la nature des inputs et des outputs (Teller, 1985). Elle postule une entité uniforme et non évolutive.

Si cette conception universaliste et surannée de la comptabilité était bien adaptée à l'environnement stable que les entreprises ont pu connaître dans le passé, elle apparaît bien incapable d'appréhender la réalité des nouvelles structures caractérisées par des frontières en perpétuelle évolution.

La première difficulté qui avait été soulevée, concernait la délicate perception par le comptable, des contours du réseau dans l'espace (dans une hypothèse de stabilité) ; en introduisant le facteur temps, le système comptable se heurte à une seconde difficulté : la représentation d'une entité dont les contours ne cessent d'évoluer, les événements modifiant continuellement les éléments retenus dans le champ d'observation.

Le temps est par nature insaisissable ; aussi, la turbulence et l'imprévisibilité qui caractérisent l'environnement des firmes donnent une résonance particulière à cette remarque. En effet, le changement perpétuel qui anime ces nouvelles organisations est largement occulté par la mesure comptable qui requiert une segmentation du temps en exercice annuel (principe d'annualité).

L'invariance de l'image comptable entre deux périodes s'oppose à l'instabilité accrue de l'objet observé, et le principe d'annualité en donne une représentation quasi intemporelle.

Il y a en effet, quelque gêne à considérer qu'entre le moment où l'entité est observée et le moment où une image de cette entité est produite par le système comptable, celle-ci aura évolué au point de n'en présenter que très peu de correspondance. Si de surcroît, on considère le délai qui s'écoule entre la production de cette image et son utilisation par les divers intéressés, on imagine alors le manque de pertinence de la représentation.

De toute évidence, le problème de l'instabilité de l'objet observé n'est pas nouveau. L'entreprise intégrée n'a jamais été figée, le groupe financier dont on consolide les comptes non plus, mais la stabilité de l'environnement procurait à la structure observée une certaine « viscosité » ; conséquemment, une plus grande signification pouvait être alors accordée à l'image comptable produite. En comparant deux images correspondant à des dates différentes, on obtenait une idée relativement précise de l'évolution de l'entité observée.

Le problème prend cependant une acuité particulière lorsqu'on envisage la représentation de ces nouveaux groupes, marqués par une plus grande fluidité de la structure. Se décomposant et se recomposant très rapidement, quelle utilité et quel crédit peut-on accorder à une image datant le plus souvent de plus de trois mois ? Que signifiera la comparaison de deux images espacées d'un an, sachant que l'objet observé aura emprunté entre temps de multiples configurations ?

Peut-on alors se satisfaire d'un tel découpage du temps ?

La comptabilité, en tant que système d'information, ne doit-elle pas fournir une image aussi fluide que l'objet dont elle est censée donner une représentation ?

La périodicité des états financiers pourrait alors varier en fonction des projets menés par l'entité du moment, ou des besoins des différents utilisateurs de l'information. Les nouvelles technologies devraient largement y contribuer.

R. Teller (1997) a plusieurs fois souligné que notre système d'information ne donne une image correcte de la performance et de la structure d'une entreprise que dans un environnement relativement stable et peu perturbé. Or, l'émergence de ces nouvelles structures engendre des situations de rupture qui relèvent davantage d'une logique de chaos que d'une perspective de continuité (Teller, 1998).

## Conclusion

Les mutations économiques ont l'effet d'un solvant sur la structure de l'entreprise ; comme une cellule vivante, celle-ci se divise sous l'effet d'un environnement turbulent. Cette réponse au désordre conditionne sa survie : se diviser pour mieux régner, pourrait-on dire. Cependant, ces évolutions rapides ont engendré des situations que notre système comptable n'est plus apte à traduire.

Totalement inconstantes et largement perméables, les frontières de l'entité observée s'avèrent difficilement perceptibles au premier abord. Reposant plutôt sur un ensemble de maillons formant une chaîne de valeurs, l'entreprise correspond de moins en moins à son enveloppe juridique. Dès lors, les critères tels que la notion d'appartenance ou de non appartenance juridique semblent de moins en moins pertinents pour appréhender l'entité comptée.

Les informations utiles sont alors dispersées dans les comptabilités des différents partenaires ; il en résulte hélas, une image tronquée et mutilée.

Notre approche traditionnelle de la comptabilité aurait-elle vécu ?

Les conventions qui fondent notre système doivent-elles évoluer ? Le patrimoine est-il toujours une notion pertinente ?

Il semble, dans tous les cas, que le système comptable actuel ne pourra encore faire longtemps l'économie d'une reconceptualisation de l'entreprise et de son mode de représentation. Il y va de la pertinence et de la crédibilité des images qu'il produit.

## Notes

PAGE 13

PAGE 1

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

2. La structure hybride est une structure qui ne correspond ni à l'entreprise intégrée ni au marché pur et parfait. Elle est un ensemble d'unités juridiquement indépendantes réunies autour d'une même chaîne de valeur ; chacune se spécialisant sur ses compétences fondamentales et s'insérant dans une série de transactions plus ou moins récurrentes avec les autres unités, en fonction des projets (ce qui lui vaut d'ailleurs, d'être qualifiée d'entreprise « transactionnelle » par F. Fréry (1996)).

3. Les difficultés liées à l'identification d'une limite entre l'organisation et son environnement ne sont pas totalement inconnues : la confusion du patrimoine personnel de l'exploitant individuel et du patrimoine de son entreprise ne permet pas en effet, d'en tracer clairement la frontière.

## Bibliographie

- American Accounting Association (1965), « The Entity Concept », *Accounting Review*, avril, pp. 358-367.
- Airaudi S. (1994), « Le destin de la globalisation », *Revue française de gestion*, septembre-octobre, p. 57- 61.
- Belkaoui A.R. (1992), *Accounting Theorie*, Academic Press, Londres, 3rd ed.,
- Boisselier P. et Olivéro B. (1993), « Du principe de partie double au concept d'entité », *Association française de comptabilité, Congrès de Toulouse*, pp. 609- 625.
- Boland J.R. (1993), « Accounting and the interpretative act », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 18, n°2/3, pp. 125-146.
- Burlaud A. (1993), « Réflexions sur le principe de l'entité », *Journée AFC – CNC sur la recherche en comptabilité, Conseil National de la Comptabilité*, 30 novembre, pp. 112- 124.
- CNC (1994), « Méthodologie relative aux comptes combinés », *Bulletin du Conseil supérieur de la comptabilité*, n° 101, 4ème trimestre 1994.
- Colasse B. (1992), « Par delà le modèle comptable normalisé », *Journée AFC – CNC sur la recherche en comptabilité, Conseil National de la Comptabilité*, 30 novembre, pp. 86- 95.
- Commission des normes comptables de Belgique (1986), *Avis n°114/5*, in *Bulletin de la Commission des normes comptables*, p.10.
- Dumoulin R. et Gbaka A. (1997), « Contrôle d'entreprises et réseaux stratégiques, une étude exploratoire », *Comptabilité, Contrôle, Audit, Revue de l'AFC*, mars, t 3 - vol 1, pp. 23- 38.
- Fréry F. (1996), « L'entreprise transactionnelle », *Gérer et comprendre, Annales des Mines*, septembre, pp. 66- 78.
- Gensse P. (1995), « L'invention comptable de la réalité : entre la règle et le mythe » in *Mélanges en l'honneur du professeur Claude Pérochon, Foucher, Paris*, pp. 221- 231.
- Guilhon B. et Gianfaldoni P. (1990), « Chaîne de compétences et réseaux », *Revue d'économie industrielle*, 1er trimestre, n°51, pp. 97- 112.
- Hermanson, Edwards, Salmonson, *Accounting Principles*, Plano Business Publication , Third Edition, 1986.
- Huet J. (1991), « Le chiffre et le management », *Revue française de comptabilité*, septembre, n°226, p. 82- 85.
- Husband G. R. (1954), « The Entity Concept in Accounting », *The Accounting Review*, octobre, pp. 552-563.
- IASC (1989), *Cadre de préparation et de présentation des états financiers ( Framework for the preparation and présentation of financial statement)*, § 49 à 68.
- Johanson J. et Mattson L. (1989), *Interorganizational relations in industrial systems : « A network approach compared with transaction-cost approach »*. In E. Sharpe Inc., Stockolm.
- Moonitz M. (1961), *The basic Postulates of Accounting*, American Institute of Certified Public Accountants, New-York.
- Porter M. E. (1985), *Competitive Advantage : Creating and Sustaining Superior Performance*, New-York, The Free Press.

- Margirier G. (1990), « L'impact des technologies d'information sur les performances et l'organisation de la firme. Le cas des réseaux locaux industriels. », *Revue d'économie industrielle*, 1er trimestre, n°51, pp. 75- 96.
- Raybaud-Turillo B (1995), « Une approche renouvelée de la patrimonialité », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, mars, tome 1, volume 1, pp. 25- 44.
- Ashkenas R. (1995), *The boundaryless organisation*, Josey-Bass.
- Skinner R.M. (1973), *Les principes comptables*, I.C.C.A., Toronto.
- Teller R. et Raybaud-Turillo B (1997), « Comptabilité créative », *Encyclopédie de gestion*, 2ème édition, vol. 1, pp. 508- 527, Vuibert, Paris.
- Teller R. (1985), « Les hypothèses implicites du modèle comptable classique », In : *Méthodologies fondamentales en gestion*, Colloque ISEOR-FNEGE, 13/14 novembre.
- Teller R. (1997), « Evolution des travaux de recherche en comptabilité », *Les Cahiers de recherche de l'A.F.C.*, mai, cahier n°2, pp. 5- 18.
- Teller R. (1998), « Un modèle comptable de la valeur peut-il restaurer la valeur du modèle comptable ? », *Actes des XIVèmes Journées nationales des I.A.E.*, Nantes, 1998. », pp. 429-445.
- Teubner G. (1993), « Nouvelles formes d'organisation et droit », *Revue française de gestion*, novembre - décembre, pp. 50- 66.
- Weick K.E. (1995), *Sensemaking in Organizations*, Sage.
- Weiss D. (1994), « Les nouvelles frontières de l'entreprise », *Revue française de gestion*, septembre-octobre, pp. 38- 49.
- Williamson O. (1975), *Markets and Hierarchies. Analysis and Anti-Trust Implications*, The Free Press, New York.