

Université du Sud Toulon-Var

Laboratoire i3M - Equipe d'accueil 3820

Recherches en sciences de l'information et de la communication

**RECHERCHES AUTOUR D'UN MODELE :
COMPTABILITE ET CONVENTIONS**

**PRESENTATION RESUMEE DU DOSSIER
D'HABILITATION A DIRIGER DES RECHERCHES**

Présentée et soutenue publiquement le 29 Juin 2006 par

MARC AMBLARD

Maître de Conférences - Université de Provence – Aix en Provence

Membres du jury :	<p>Monsieur PHILIPPE DUMAS Professeur, Université du Sud Toulon-Var</p> <p>Monsieur YVES DUPUY Professeur, Université Montpellier II</p> <p>Monsieur PIERRE GENSSE Professeur, Université du Sud Toulon-Var</p> <p>Monsieur CHRISTIAN HOARAU Professeur, CNAM</p> <p>Monsieur ROBERT TELLER Professeur, Université de Nice Sophia-Antipolis</p> <p>Monsieur LUCIEN VERAN Professeur, Université Paul Cézanne</p>
--------------------------	--

Le dossier d'habilitation constitue une synthèse de nos travaux menés ces dernières années. Il est l'occasion (rare) de relier nos investigations, de rationaliser notre discours, d'explicitier nos choix de parcours, d'être autocritique par rapport à notre recherche tout en esquisant les perspectives. Il permet aussi d'éclairer différents points comme la singularité de l'engagement théorique ou encore les différentes collaborations menées lors des travaux de recherche. Il nous entraîne à prendre du recul et, nous l'espérons, franchir un pas supplémentaire dans notre démarche de chercheur et d'accompagnateur.

1. LE CADRE DE LA RECHERCHE

Des mutations profondes affectent depuis quelques années l'univers économique. A notre sens, la libéralisation des marchés financiers et la réappropriation progressive du gouvernement d'entreprise par les actionnaires en sont les plus marquantes. Conséquence inattendue, ces transformations ont placé le système d'information comptable au cœur de ces nouvelles problématiques. Dès lors, la normalisation est devenue un enjeu essentiel du capitalisme contemporain. On doit pourtant reconnaître que les données comptables retiennent toujours plus l'attention que les normes qui président à leur élaboration.

Dans ce contexte, il nous a semblé pertinent de nous pencher sur les fondements du modèle mais aussi sur ses évolutions actuelles en situant notre réflexion à la croisée de différentes disciplines. Un tel abord a permis de lever le voile de la rigueur et de la neutralité dont on recouvre généralement la comptabilité, pour découvrir un construit social « modelé » par les groupes qui, historiquement, ont su établir par leur poids une représentation idiosyncrasique de la firme.

Menés dans le cadre de différents laboratoires, ces travaux nous ont amenés à collaborer avec de nombreux chercheurs sous diverses formes : ouvrage collectif, revues, colloques, projets et cahiers de recherche dans des domaines très variés.

2. DE LA PROBLEMATIQUE AUX OBJECTIFS

Si les théories micro-économiques standard ont permis de mieux comprendre le rôle du système comptable au sein de l'organisation, elles ne sont pas parvenues, selon nous, à expliquer les choix économiques, politiques et idéologiques qui ont forgé le modèle et orientent aujourd'hui encore son évolution.

Nous avons alors tenu le pari que l'approche conventionnaliste, jeune courant théorique, pouvait nous fournir de nouveaux outils pour analyser la comptabilité et les acteurs qui l'animent. Adoptant un regard différent, nos recherches se sont fixé l'objectif de considérer le système comme un ensemble de règles et procédures socialement construites appelées « conventions ». La théorie postule en effet un individu socialisé. Ses actes au sein de l'espace comptable sont compréhensibles pour

peu qu'on ait préalablement mis à jour les conventions auxquelles son comportement renvoie. Toutes ne sont pas explicites, mais en sommes-nous conscients ?

Le questionnement qui a guidé notre réflexion durant ces dernières années peut alors se résumer de la façon suivante :

- Le modèle comptable est-il donné ou convenu ?
- Dans ce dernier cas, quelles sont les conventions qui le fondent ?
- Sont-elles consensuelles ou privilégient-elles un point de vue particulier ?
- Enfin, selon quels processus évoluent-elles ?

3. L'INTERET DU SUJET

L'intérêt du thème choisi, nous semble-t-il, est double. D'un point de vue pratique, le sujet vaut qu'on y accorde un programme de recherches, ne serait-ce que par son lien avec l'actualité. L'évolution des conditions économiques, financières et sociétales a engendré des situations que la comptabilité semble aujourd'hui bien en peine de traduire. Placé au centre du problème, le modèle subit maintes pressions et déformations au point qu'il nous a semblé opportun d'y consacrer tout un ensemble de travaux.

Sur un plan plus théorique, l'intérêt du sujet est tout aussi présent, attendu que son traitement nous emmènera au cœur de la modélisation comptable en utilisant des outils et des concepts qui font d'elle une véritable construction collective plus qu'une technique d'arithmétique rigide, à laquelle on tend à l'apparenter.

4. LA SYNTHÈSE DU DOSSIER ET DU PARCOURS

Au fil de nos travaux, nous avons proposé une grille de lecture qui permet de replacer le modèle comptable au sein d'une construction que traversent de part en part les racines culturelles, les pressions sociales et parfois même les enjeux politiques. Nous avons cherché ainsi à dénoncer les évidences en montrant que ce qu'on attribue le plus souvent à l'ordre naturel des choses relève en réalité de choix à un moment donné.

Plus encore, notre approche renouvelée de la comptabilité s'est enrichie d'une analyse dynamique, découvrant la logique conventionnelle qui en détermine le processus. Pour en arriver là, différentes étapes de notre recherche ont jalonné un parcours dont nous présentons ici les grandes lignes.

Première partie

La première partie de ce dossier fut entièrement consacrée à l'exposé des fondements théoriques sur lesquels nos travaux de recherche se sont appuyés depuis maintenant une dizaine d'années. Le préalable nous est vite apparu incontournable sachant que chaque chercheur mobilise dans le cadre de ses travaux un ensemble de méthodes, d'outils, de procédures qui ne sont pas sans effet sur les résultats obtenus.

Il s'agit là d'un protocole de recherche que tout travail en sciences sociales doit clairement annoncer à l'instar des sciences dures. Honnêteté intellectuelle et légitimité scientifique obligent.

A cet effet, une première section présenta la théorie des conventions comme le socle théorique de la démarche. En abordant la conduite humaine selon un angle sensiblement différent, elle enrichit l'analyse de notions sociologiques que le courant économique standard avait, à notre sens, trop rapidement écartées. Nous estimions en effet qu'elle pouvait constituer la meilleure réponse aux impasses dans lesquelles une approche strictement contractualiste aurait pu nous entraîner.

En introduisant les phénomènes d'incertitude et la rationalité mimétique comme réponse, la théorie des conventions resitue le comportement de l'agent économique dans un espace normé. Notre compréhension du fonctionnement de l'organisation et des marchés en est ressortie renouvelée et enrichie.

La section suivante a permis de présenter le monde social et les moteurs de l'action humaine tels que nous les concevons ; sans nier que l'individu use de sa capacité de calcul, celle-ci est largement amoindrie par le poids du collectif. Sa conduite est tout autant dictée par les structures et les comportements dominants que par sa raison profonde. Entre l'individualisme méthodologique dur et le holisme surdéterminant, nous avons alors qualifié notre positionnement intermédiaire d'individualisme méthodologique affaibli.

Notre posture constructiviste annoncée, nous avons considéré dans une troisième section que si le réel n'existe pas indépendamment de celui qui l'observe, le chercheur peut toutefois tenter de le saisir sans verser dans un discours normatif : comprendre et rapporter ce qui est sans avancer ce qui doit être. Nous avons alors terminé en décrivant les techniques d'investigation adoptées pour valider nos énoncés théoriques. Entretiens et sondages ont ainsi confirmé la nature conventionnelle de l'acte comptable.

Seconde partie

Ces présupposés scientifiques clairement exposés, la seconde partie nous a amenés à proposer une relecture sociologique du système comptable. Conscients des insuffisances que présentent les approches standard, nous avons emprunté au courant conventionnaliste son mode de raisonnement.

Conformément à notre engagement épistémologique, nous avons commencé la réflexion en montrant que l'objet comptable ne s'impose pas de lui-même. En fonction de ses besoins, de ses objectifs et de sa propre culture, chacun s'en construit une représentation spécifique.

Toutefois, les fonctions informationnelle et redditionnelle de la comptabilité devaient faire émerger un modèle dont les divers utilisateurs ont du accepter les hypothèses fondatrices. Acceptation ne vaut toutefois pas approbation et le respect du principe d'unicité engendre des situations auxquelles le modèle comptable n'est pas adapté. La représentation des structures réticulaires en est une illustration.

Nous avons alors ensuite pris le parti d'analyser les conventions qui fondent le système tel qu'il s'est imposé à tous. Fortement marqués par un point de vue particulier, les choix qui président à la conception et l'évolution des comptes contribuent à orienter discrètement le regard que tout utilisateur pose sur la firme. La

théorie des conventions a permis alors d'en mieux saisir la structure, l'origine et la logique. Ce jeune courant s'est présenté à nous comme une alternative salutaire au paradigme contractualiste.

Nous avons ainsi découvert que la convention comptable pouvait être approchée et étudiée comme une procédure collective identifiable par sa morphologie comme toute autre convention. Constituant un ordre surplombant les individus et les groupes, sa principale fonction est de procurer à l'individu un ensemble de balises afin d'assurer une convergence des pratiques comptables dans un espace normé.

La théorie des conventions fournit de cette façon, une grille de lecture originale invitant l'observateur à reconsidérer la comptabilité et les acteurs qui l'animent. Celle-ci ne se décrète pas en vertu de règles immanentes, justes et intangibles, mais apparaît plutôt comme une composition collective faite de choix, d'influences et de compromis. Quant aux acteurs, leurs actes au sein de l'espace comptable sont compréhensibles pour peu qu'on ait préalablement mis à jour les conventions auxquelles ils font référence pour agir.

Enfin, nous avons considéré que la régularité de la convention n'excluait en rien son évolution. Aussi, cette perspective dynamique de l'étude était particulièrement enthousiasmante pour le sujet qui nous préoccupe : le changement dans les comportements collectifs, notamment les pratiques comptables, ne relève pas du pur hasard. La transformation progressive et désordonnée des conventions comptables répond en fait à des influences et des courants profonds, s'appuyant sur des mécanismes collectifs et socialement construits. Nous avons tenté alors d'en découvrir la logique.

L'évolution d'une règle comptable nécessite l'émergence en amont, d'une convention adverse propre à la mettre en doute. Cette « alternative » présente un discours dont la cohérence et la pertinence peuvent selon les conditions séduire la population des convenants. En ce sens, elle doit être considérée comme l'élément de motricité par excellence du processus d'évolution des conventions comptables. Aussi, l'analyse incontournable de ses sources a-t-elle révélé deux catégories de facteurs d'émergence : les facteurs exogènes et endogènes, selon que leurs déterminants sont liés ou étrangers aux origines de la convention en place.

5. LES APPORTS

L'intérêt des travaux est perceptible, nous semble-t-il, à trois niveaux.

Une approche sociologique du modèle comptable

La convention comptable y fut considérée comme toute autre convention. Répondant à l'axiomatique conventionnaliste, nous avons compris qu'elle représente un dispositif cognitif permettant de dissiper l'incertitude qui entoure la qualification et l'enregistrement d'un événement. Si certains auteurs avaient déjà envisagé le modèle comptable comme résultant d'une construction sociale, aucune étude à ce jour nous semble-t-il, ne l'avait abordé sous l'angle de l'économie des conventions. Il en est ressorti que la représentation patrimoniale d'une entité économique tout comme la mesure de sa performance, ne relève pas d'une vérité immanente mais s'appuie sur un

ensemble de choix collectifs appelés conventions. Celles-ci sont nées d'un jeu aussi complexe que subtil où certains groupes sociaux sont parvenus à imposer leur propre vision de la firme.

Une proposition de théorie sur la dynamique des conventions

Force est d'admettre que le courant conventionnaliste est longtemps resté très discret sur ce thème ; rares sont les chercheurs qui se sont véritablement penchés sur le processus par lequel une convention A est amenée à évoluer ou céder la place à une convention B. Si certains auteurs ont maintes fois évoqué l'idée de remise en cause d'une convention, fort peu ont pris le soin d'aborder l'aspect dynamique des règles laissant supposer ainsi que leur transformation est inévitablement liée à un extérieur étranger.

De la sorte, nous pensons avoir enrichi une voie à peine ouverte jusque là si ce n'est par P.Y. Gomez, rappelons-le. Celui-ci avait proposé il y a une douzaine d'années une approche systémique de l'évolution des conventions fondée en grande partie sur leur degré de complexité. Malgré toute l'importance et le talent que nous reconnaissons à cet auteur majeur, nous avouons ne pas avoir été séduit par le schéma proposé. Nous lui reprochons notamment des qualités opérationnelles assez réduites. En d'autres termes, nous avons éprouvé une applicabilité peu probante du modèle, au moins dans notre champ de recherche.

Un besoin insatisfait s'est alors très vite fait ressentir lorsqu'il s'est agi d'aborder les mutations du modèle comptable ; nous avons donc décidé pendant quelques temps de délaisser notre champ de recherche pour nous consacrer exclusivement à la théorie des conventions. Loin des firmes et de leur mesure comptable, nous avons peu à peu pénétré les mécanismes par lesquels nos conduites, même les plus banales, évoluent en se référant à des repères différents. Pourquoi ce qui était réprouvé ou proscrit naguère est devenu aujourd'hui une norme acceptée, et ce qui était auparavant admis est devenu peu à peu déplacé voire inacceptable ? La question est évidemment passionnante et nous soupçonnons notre esprit resté au fond un peu rebelle, de ne pas être étranger au grand intérêt que nous lui avons porté. Aussi, les observations, lectures et analyses menées nous ont permis d'aboutir à un modèle de la dynamique des conventions que nous avons souhaité :

- simple (au risque de paraître réducteur) pour être facilement opérationnel au service de celui qui cherche à décrypter la logique des comportements et leurs changements ;
- général afin d'être adaptable à des situations aussi diverses que courantes dans l'organisation ;
- précis et formaliste (au risque de sembler rigide) dans le but d'éviter toute errance intellectuelle qui pourrait à terme compromettre la crédibilité d'une telle approche.

Le gestionnaire se voit ainsi doté d'une grille de lecture claire et d'un cadre d'étude rigoureux aux fins de procurer plus de pertinence à ses observations et plus d'efficacité à ses actions. De cette façon, nous espérons avoir amendé l'approche conventionnaliste. C'est en tous cas notre souhait.

Une approche renouvelée de la normalisation comptable

Depuis qu'elle existe, la comptabilité n'a cessé d'évoluer ; ces trente dernières années plus particulièrement ont été le théâtre de transformations notables tant en France qu'à l'étranger : objectifs, présentation, contenu, techniques d'enregistrement et contrôle des comptes ont subi d'importantes modifications, entre autres, à des fins de convergence et de sécurité financière.

Pourtant, les origines de ces évolutions ont été souvent ignorées, si ce n'est par la description du mode d'élaboration de la réglementation comptable. Tout semble se passer comme si quelques organismes souverains, véritables *Deus ex-machina* de la normalisation comptable, prodiguaient des règles auxquelles les entreprises s'empresseraient de se conformer. Cette vision nous semble toutefois réductrice car pas plus qu'on ne gouverne par décret, on ne saurait réduire l'évolution des conduites au mode d'élaboration des règlements. A bien y regarder, le schéma se révèle hélas plus complexe : la transformation des règles obéit plutôt à des influences et des courants profonds tout en s'appuyant sur des mécanismes collectifs. D'où l'idée d'en développer une relecture sociologique, en plaquant sur le modèle notre grille de la dynamique conventionnaliste préalablement développée. Il en ressort une analyse à notre sens très éclairante quant à la normalisation des comportements comptables.

Reconnaissons que les récents scandales qui ont placé la comptabilité d'entreprise au cœur du débat économique montrent à quel point il devient primordial de comprendre comment se créent, évoluent et disparaissent les normes. Si l'intérêt pour la question n'est pas nouveau, à notre connaissance, elle n'avait jamais été abordée sous ce type d'approche. Il est vrai que la théorie des conventions en question date en France d'une quinzaine d'années à peine.