



Les multiples frontières de l'entité comptable

Marc Amblard

► To cite this version:

Marc Amblard. Les multiples frontières de l'entité comptable. La Revue du Financier, 2000, 123, pp.73-85. halshs-00267024

HAL Id: halshs-00267024

<https://shs.hal.science/halshs-00267024>

Submitted on 26 Mar 2008

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.

LES MULTIPLES FRONTIERES DE L'ENTITE COMPTABLE

Marc Amblard

Amblard M. (2000), « Les multiples frontières de l'entité comptable », *La revue du financier*, n° 123, mars 2000, pp. 73-85.

RESUME :

La comptabilité a pour fonction de fournir la représentation chiffrée d'une entité préalablement définie. Celle-ci semble s'imposer à l'évidence comme si tous les observateurs s'accordaient sur une perception identique. Pourtant, une réflexion nous amène à constater que les contours de l'entité comptable peuvent différer selon les intentions et les besoins qui guident le regard qu'on lui porte. Dès lors, le décalage entre les frontières perçues et les frontières convenues du modèle comptable engendre inévitablement un certain nombre de dysfonctionnements.

Mots-clé : *modélisation comptable – entité - frontière .*

Correspondance :

Marc Amblard
Agrégé d'économie et de gestion
Faculté des sciences économiques et de gestion
Université de Toulon et du Var
B.P. 132 - 83957 LA GARDE CEDEX
Tel : 04 98 01 55 55 – fax : 04 98 01 55 56
E-mail : marc.amblard@wanadoo.fr
Adresse personnelle : traverse du pinchinier
83 320 Carqueiranne.

LES MULTIPLES FRONTIERES DE L'ENTITE COMPTABLE

« ...Marcheur, il n'y a pas de chemin, le chemin se construit en marchant... »

A. Machado, poète espagnol (1917)

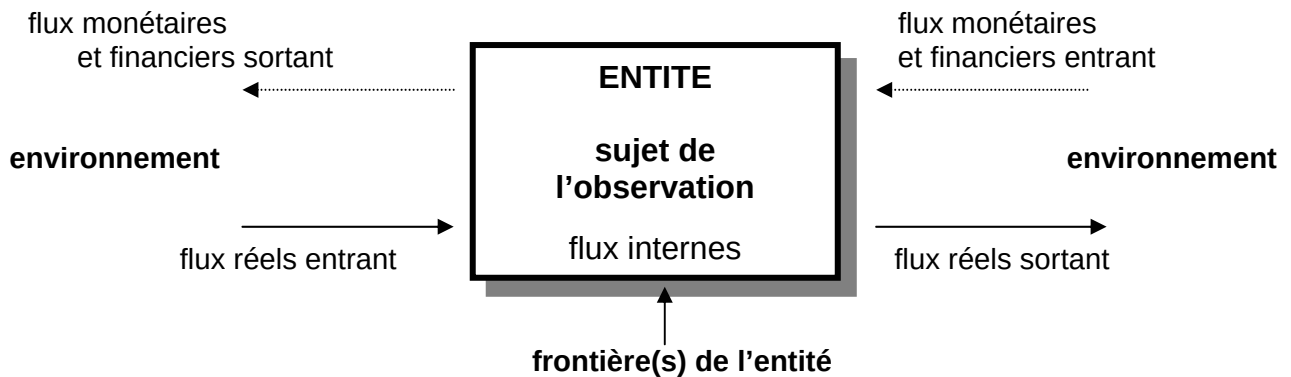
Toute modélisation comptable suppose qu'une zone d'observation soit préalablement définie. Il est alors possible d'identifier, d'enregistrer et de communiquer les informations à propos de cette entité comme distinctes de toute autre information. Définir l'entité comptable, revient donc à circonscrire le champ de la représentation, c'est-à-dire poser les frontières spatiales et temporelles de l'objet à décrire, et préciser la nature des faits qui y sont mesurés. Mener une réflexion sur l'entité comptable revient donc à s'interroger préalablement sur la notion de frontière, puisque c'est elle qui permet d'identifier ses éléments constitutifs et ceux qui en sont exclus.

Plus généralement, la frontière, instrument séparateur et distinctif, fait partie intégrante des processus cognitifs qui nous animent. Indispensable à la perception du monde qui l'entoure, l'utilisation de « bornes mentales » permet à l'individu de s'y repérer en le décomposant en autant d'éléments susceptibles d'être mentalement appréhendés. Pour comprendre, le cerveau humain a besoin de structurer le perçu en s'appuyant sur un mécanisme récursif et itératif : la construction des images résulte d'un processus de va et vient entre une décomposition parcellaire et une reconstruction synthétique et subjective. Les éléments captés sont ainsi isolés, étiquetés, référencés, reconnus ; ils constituent alors autant d'entités de niveau n ; les agrégeant ensuite en fonction de ses propres critères, pour constituer des groupes d'éléments classifiables, l'observateur forme alors des entités de niveau $n + 1$, qui seront elles-mêmes éventuellement regroupées, etc.

Une fois tracée, la frontière permet de définir, isoler et fixer une identité à l'objet observé dont l'observateur peut alors apprécier les caractéristiques morphologiques et fonctionnelles. En ce sens, elle est l'outil structurant du processus d'entitation.

Nous comprenons alors que les frontières ne s'imposent pas d'elles-mêmes, elles ne nous sont pas plus livrées par quelque *deus ex machina*, on ne sait par quel pouvoir ou don, mais sont plutôt, selon l'expression d'A.C. Martinet (1993), « des clôtures provisoires et partielles, cognitivement et politiquement construites et décidées ». Dans cet esprit, l'entité s'apparente plus à un concept qu'une réalité ; l'observateur crée l'entité en fonction du niveau d'observation auquel il se place. Pour paraphraser C. Bernard (1943), les frontières de l'entité ne sont pas dans la nature mais dans l'esprit des hommes.

Le point de vue qui nous occupe ne résiste pas à cette approche et nous verrons justement que les frontières de l'entité comptée varient au gré du regard qu'on lui porte. Cependant, avant d'aller plus loin, explicitons les caractères propres aux frontières de l'entité comptable.



Telle qu'elle figure sur le schéma, la frontière apparaît comme la limite à partir duquel le flux est considéré comme entrant, c'est-à-dire relevant de l'observation comptable. Il y a alors enregistrement dudit flux. Nous pouvons ainsi reconnaître à la frontière une triple dimension :

- **spatiale** : la représentation comptable de l'entité a obligatoirement pour conséquence de fixer avec précision les limites de l'espace à décrire : où commence l'entreprise et où s'arrête-t-elle ? Telles sont les questions auxquelles le comptable doit forcément apporter une réponse... même s'il n'en a pas conscience.

- **temporelle** : limité dans l'espace, l'entité comptable l'est aussi dans le temps. Il semble évident qu'on ne peut attendre l'extinction de l'activité pour en connaître les mesures comptables. A partir de quand enregistre-t-on les flux et jusqu'à quand ? En d'autres termes, où doit-on placer les bornes permettant de délimiter la période d'observation ?

- **substantielle** : après avoir observé les limites spatio-temporelles de l'entité, le « **où** » et le « **quand** », il convient de définir le « **quoi** » de la modélisation comptable. A ce stade, la sélection comptable va donner un « corps » à l'entité en fixant la nature des flux monétaires et financiers qui y sont comptés. L'épaisseur ou le volume de l'entité comptable s'apprécie alors en fonction du degré de diversité des éléments et faits inclus dans ses frontières.

Toutefois, ce tri n'est pas toujours clairement perçu, et une longue habitude du langage comptable pourrait laisser croire à l'existence « réelle » d'un certain nombre d'objets « comptables par nature » (Dupuy, 1995). R. Reix (1995, p.466) l'a fort bien noté, « la majorité de ces objets comptables est le résultat d'une modélisation du réel perçu : beaucoup de ces objets sont des construits découlant de l'application de modèles explicites ou non ».

Force est de reconnaître que le problème de l'entité a trop souvent été occulté et l'intérêt s'est pratiquement toujours orienté vers la technique comptable (Boisselier, Olivéro. 1993), en d'autres termes, le « **comment** » de la modélisation. La question fondamentale est pourtant bien de savoir de qui on présente les comptes.

Cet article donne alors l'occasion de montrer que les contours de l'entité comptable peuvent différer selon les intentions et besoins qui animent l'observateur. Ceux-ci évoluent-ils qu'aussitôt les frontières se déplacent, donnant ainsi à l'entité une toute autre conformation. Les utilisateurs de l'information comptable sont nombreux ; toutefois, loin de prétendre à l'exhaustivité, nous nous contenterons d'observer les catégories les plus connues selon deux angles différents : les approches décisionnelles (1.) et les approches redditionnelles (2.).

1. Les approches décisionnelles

Les approches managériales considèrent les documents comptables comme une source d'informations utiles à la prise de décisions rationnelles en matières d'investissement et plus généralement, de management. Deux grandes catégories d'utilisateurs sont ici présentées : l'investisseur « hand-off » (1.1.) et le dirigeant (1.2.).

2.1. Les frontières de l'entité selon l'investisseur « hand-off »¹

Les personnes qui fournissent à l'entreprise des capitaux en vue de les faire fructifier sans prendre part à la gestion, se font de l'entité une représentation particulière, leurs besoins étant spécifiques. Deux types d'informations les concernent directement : le risque encouru et la rentabilité passée et future.

L'investisseur examinera alors plus particulièrement le résultat distribuable et tout autre renseignement lui permettant d'estimer la valeur de l'entreprise. Dans cette mesure, toutes les décisions commerciales, sociales, de production, prises par la direction de l'entreprise présenteront une fonction utilitaire importante, du fait de leurs implications financières. L'entité s'en trouve élargie, ses frontières étant repoussées pour y intégrer les éléments propres à satisfaire ces exigences informationnelles.

Ainsi, les frontières temporelles de l'entité font l'objet d'une appréhension particulière : d'une part, parce que l'investisseur peut réclamer une plus grande fréquence de publication ou une correspondance plus réaliste avec les cycles d'activité de l'entité, et d'autre part, parce que son regard est essentiellement prospectif. Les différentes études menées sur le comportement de l'investisseur ont montré que les flux futurs ont tout autant d'importance que l'image du passé. L'appréciation des dividendes et plus encore du prix de cession ultérieur dépend de l'opinion simultanée de l'ensemble des investisseurs, c'est-à-dire du marché, au sujet des

¹ Par investisseur « hand-off », nous entendons l'individu, ou l'institution qui entend effectuer un placement sans avoir l'intention de prendre part à la gestion ou de contrôler les décisions prises par les dirigeants.

performances futures de l'entité (Pasqualini, 1991). Le champ de la perception temporelle des flux est donc élargi pour y accueillir des flux futurs qui tiennent compte, par exemple, des contrats acquis mais non exécutés ou de la rentabilité potentielle d'un produit nouveau. Cette demande d'information s'est largement fait sentir depuis plusieurs années, soit directement par les groupes d'actionnaires, soit par leurs représentants : analystes financiers et gestionnaires de portefeuille. Nous avons d'ailleurs pu constater une remarquable évolution des techniques d'analyse des données comptables. D'une analyse statique et patrimoniale, les méthodes se sont déplacées vers une analyse dynamique du développement de l'entreprise (Levasseur, 1983). Les tableaux de flux de trésorerie et les *business plans* (*cash flow accounting*) ont remplacé progressivement les ratios de structure et de liquidité.

Les frontières substantielles, quant à elles, sont repoussées de façon à y inclure, par exemple, les éléments du fonds de commerce créé qui concourent à donner à l'ensemble de l'entreprise une valeur supérieure à celle de ses composantes recensées.

Observons le marché, nous constatons que la capitalisation boursière des entreprises est, dans bien des cas, très supérieure à la valeur comptable, même corrigée. Ainsi, l'apparition de *goodwill* importants peut témoigner d'un élargissement des frontières substantielles de l'entité perçue, sachant que les investisseurs intègrent dans leur système de représentation un certain nombre d'éléments immatériels ; on citera entre autres, la qualité de gestion des dirigeants, la compétence technique du personnel, le savoir-faire industriel, les marchés, les débouchés, les recherches en cours et bien entendu, la réputation et l'image de l'entreprise.

Nul ne contestera que ces éléments, développés progressivement par l'entité, constituent une partie non négligeable de son patrimoine économique, et par conséquent, une fraction importante de sa valeur.

1.2. Les frontières de l'entité selon le dirigeant

Seconde catégorie d'utilisateurs, les dirigeants de l'entreprise sont directement concernés par les informations comptables, et ce, à des fins redditionnelles et décisionnelles.

Dans une certaine mesure, l'image de l'entité les préoccupe en raison de l'impact qu'elle peut avoir sur le comportement des partenaires de l'entreprise. De ce point de vue, ils sont confrontés à des exigences contradictoires. A l'égard des prêteurs et des investisseurs, l'intérêt parfois bien compris des gestionnaires est de présenter une image valorisante de l'entité. En revanche, la préoccupation est toute autre lorsqu'il s'agit de fournir des comptes à l'administration fiscale : le résultat doit être alors le plus faible possible.

Dans le premier cas, les dirigeants pourront être tentés d'agir sur l'entité en rejetant à l'extérieur de son périmètre des éléments jugés indésirables. Les opérations de « désendettement de fait », de portage de titres ou de *lease back*, permettent, par exemple, d'aller loger des éléments de l'entité dans des « véhicules juridiques » externes. Les frontières

de l'entité sont alors « tirées » vers l'intérieur ; pour autant, se sont-elles réellement déplacées dans l'esprit des dirigeants ? Ces mouvements entre l'entreprise et son environnement, étant bien souvent destinés à « modeler » l'entité comptable à des fins de séduction.

L'obligation de rendre des comptes ne constitue pas la seule raison qui explique l'intérêt que portent les dirigeants à la comptabilité. Les décisions qu'ils sont amenés à prendre régulièrement ont des effets directs sur le patrimoine dont ils disposent ; il est donc important d'en prendre acte périodiquement à des fins managériales.

Leurs besoins informationnels sont, dans ce dernier cas, très spécifiques ; aussi, le regard que portera cette catégorie d'utilisateurs sur l'entité comptable peut être éminemment différent du point de vue « redditionnel ».

Ainsi, afin de satisfaire des objectifs d'analyse, les responsables sont amenés à fractionner l'entité en imprimant aux frontières un mouvement de rétraction et de multiplication. Dans une logique d'orientation des actions, de prise de décisions, d'étude des coûts et de suivi des résultats, l'organisation est alors segmentée en de multiples unités qui sont considérées comme autant d'entités devant rendre compte de leur gestion. Chaque « micro-entité » ainsi formée (appelée parfois centre de coûts ou de profit), renvoie à son responsable un ensemble d'informations propres à lui fournir un cadre de pilotage. Le niveau de responsabilité supérieur pourra alors créer une entité nouvelle en procédant à une agrégation des informations renvoyées par les entités subordonnées, et ainsi de suite.

Inversement les frontières peuvent se voir appliquer un mouvement opposé pour former une « méta-entité » apte à procurer aux managers des informations relatives à un groupe d'unités juridiquement autonomes. Dans le cas de liens financiers, on parle alors de consolidation. Mais les groupes liés financièrement ne sont pas les seules entités susceptibles de capter l'attention des dirigeants ; ainsi, les structures réticulaires peuvent constituer des unités dont le pilotage doit exiger, de la même façon, des représentations mesurables.

Une étude que nous avons réalisée au sein de plusieurs entreprises de transport et logistique a permis de révéler chez les dirigeants une tendance à élargir les frontières de l'entreprise pour y inclure des entités financièrement et juridiquement autonomes. Lorsque celles-ci sont parfaitement contrôlées pour des raisons professionnelles, leur inclusion dans les contours de l'entité permet de communiquer une image économique plus conforme à la représentation que se font les dirigeants de leur groupe. Aux yeux de ces dirigeants, le poids économique paraît plus important que le poids financier, sachant qu'il s'agit plus de gérer de la relation que du patrimoine à proprement parler. Écoutons un de ces PDG s'adressant à des investisseurs institutionnels lors d'une conférence de presse organisée à l'occasion d'une introduction au second marché :

« Nos partenaires qui roulent pour l'entreprise depuis des années et qui arborent nos couleurs sont considérés comme faisant partie intégrante de notre flotte. Les ignorer dans la représentation de notre groupe contribuerait à en déformer largement la réalité. ». Aussi,

certaines données financières livrées au public à cette occasion, concernaient-elles l'entité au sens économique du terme, c'est-à-dire, en incluant dans ses frontières des unités juridiquement indépendantes, mais économiquement contrôlées. Il n'est qu'à consulter la plaquette d'introduction boursière pour constater que le nombre de « tracteurs » constituant la flotte de l'entreprise en question est loin de correspondre à celui qui figurent au bilan. Dès lors, force est de reconnaître que la perception de l'entité par les dirigeants ne se limite pas aux frontières de la personnalité juridique et aux liens financiers, mais intègre dans une approche holiste, la réalité des rapports unissant des unités légalement autonomes.

Le phénomène prend une ampleur considérable lorsqu'on dépasse le simple stade de subordination commerciale et qu'on considère les structures réticulaires. La grande fluidité de ce type d'organisation de plus en plus fréquente, tend à entraîner un déplacement des frontières spatiales et temporelles dans l'esprit de ceux qui ont pour fonction de les gérer. Prenons pour exemple le cas de l'industrie cinématographique. Les grands studios intégrés de la première moitié du siècle qui possédaient leurs propres équipes de décorateurs, techniciens, acteurs, réalisateurs, scénaristes, musiciens et salles de projection, ont été progressivement délogés par des structures réticulaires, mouvantes, et éphémères. Les salariés ont fait place à des spécialistes recrutés pour une durée limitée à celle du projet. Ainsi, la société de production Amblin, fondée il y a quelques années par S. Spielberg, gère les plus gros budgets du secteur cinématographique. « Avec 200 millions de dollars de bénéfice en 1994, c'est la compagnie la plus rentable de l'audiovisuel mondial » (l'exemple est emprunté à l'économiste F. Fréry (1996)). Mobilisant plus de deux mille personnes pour chaque tournage, elle n'en emploie qu'une cinquantaine à titre permanent. Les immobilisations requises pour chaque film s'évaluent en dizaines de millions de dollars ; toutefois, on en cherchera vainement la trace dans les états financiers.

La façon dont les dirigeants peuvent se représenter les frontières d'une telle hyper-structure est intéressante sachant qu'elle s'oppose totalement aux représentations traditionnelles. Nul ne disconvient que la société Amblin n'est que la tête d'un corps beaucoup plus vaste. En conséquence, les exigences informationnelles de ce groupe d'utilisateurs peuvent aboutir à la formation d'une image plus globale et plus économique de l'entité afin d'en piloter les projets avec une plus grande efficacité. Il y a en effet, tout lieu de penser, que la zone d'action des managers est beaucoup plus étendue que ne le laisse supposer une approche purement contractuelle de l'entité. Autrement dit, le pouvoir de décision, donc le contrôle, dévolu aux responsables ou gestionnaires, s'étend sur une superficie dont les limites excèdent largement ses frontières juridiques.

De fait, les entretiens menés avec quelques dirigeants de ce type d'organisations font ressortir une appréhension complètement renouvelée des frontières spatiales et temporelles de l'entité comptable en inversant les hypothèses qui fondent le modèle traditionnel : d'une part, l'espace occupé par l'organisation n'est pas prédéterminé, mais varie en fonction des

nécessités du projet qu'elle dirige ; d'autre part, l'état stationnaire postulé ne trouve guère de correspondance avec la réalité, les opérations menées n'étant jamais d'une durée identique. Aussi, l'inconstance de ces structures ne peut-elle que contraster avec la linéarité du temps comptable. La perception managériale de telles entités s'inscrit non plus dans une zone préalablement définie et dans la continuité, mais plutôt dans la diversité spatio-temporelle des projets accomplis. Ce peut-être l'accomplissement d'un ouvrage de travaux publics, la réalisation d'une collection vestimentaire, une mission d'audit, ou une étude technique, par exemple. Si l'on reprend le cas de la société Amblin, les responsables ont trouvé une utilité décisionnelle à la représentation d'une entité élargie en y intégrant les satellites contrôlés temporairement, et surtout, en prenant comme période d'observation la durée de l'opération, en l'occurrence la réalisation d'un film.

La délimitation de l'étendue à mesurer repose dans ce cas, sur des critères de contrôle économique continu ou éphémère (selon la nature des relations entretenues avec les firmes satellites) et non pas sur des critères d'appartenance patrimoniale. Le contrôle étant entendu dans ce cas, non pas comme une dépendance économique durable, mais comme une situation de subordination temporaire. La prise en compte du temps est flexible puisqu'il n'est pas fait appel à la notion de périodicité annuelle mais à des durées de projet irrégulières. Dans cet esprit, l'entité comptable devient un concept à géométrie variable.

Il est amusant de constater que la première des caractéristiques d'une telle appréhension n'est certainement pas la nouveauté. Une mise en perspective historique de l'entité comptable nous a révélé que ce type de perception vit le jour bien avant l'émergence des comptabilités dites « continues ». Dès le Moyen-Age, l'essor des sociétés en commandite donna en effet naissance une entité très proche de celle dont on vient de brosser l'esquisse. Les propriétaires plaçaient leurs capitaux dans des expéditions maritimes en chargeant des négociants navigateurs de les faire fructifier dans des opérations commerciales. Au départ, ces sociétés n'étaient qu'éphémères, puisqu'elles ne duraient que le temps du voyage. Aussi, la comptabilité avait-elle pour objectif essentiel de déterminer le montant des profits afin d'en faire le partage.

Nous allons le voir, de telles perceptions sont en totale rupture avec les représentations contractuelles de l'entité comptable.

2. Les approches redditionnelles de l'entité

Les approches contractuelles considèrent l'entreprise comme un ensemble de contrats entre les différents agents économiques qu'elle fait intervenir. Dans ces conditions, les informations relatives à l'entité comptable doivent pouvoir fournir des éléments quantitatifs permettant de s'assurer que les engagements des diverses parties ont bien été respectés.

2.1. Les frontières de l'entité selon le prêteur

Le prêteur, le plus souvent un banquier, s'intéresse de près aux comptes de l'entité. Avant de contracter, il en évaluera la capacité de remboursement ; par la suite, il s'attachera à surveiller son aptitude à faire face aux échéances. Les objectifs qu'il poursuit sont donc très spécifiques. En conséquence, il ne faut guère s'étonner si le regard qu'il pose sur l'entité diverge considérablement des précédentes catégories.

Connaissant ces besoins, il n'y a aucune raison, par exemple, pour que cet utilisateur intègre les biens acquis en crédit-bail à l'intérieur des limites de l'espace comptable. N'étant pas la propriété de l'entreprise mais du crédit-bailleur, ils ne peuvent faire partie du gage des créanciers. Ils sont alors exclus. De la même façon, les biens acquis à crédit n'ont pas plus de raisons d'appartenir à l'espace comptable, si une clause de réserve de propriété en diffère le transfert. Nous pouvons ainsi noter une différence fondamentale quant au critère d'activation (ou d'inclusion) : du concept de contrôle des actifs pour les uns, nous passons au concept de propriété pour les autres. Pour les mêmes motifs, l'intégration dans l'entité des structures juridiquement autonomes, mais économiquement dépendantes (sous-traitants liés, consultants subordonnés...) ne présente aucune justification. Inversement, pourront être rapatriées dans les frontières de l'entité comptable, les dettes extérieures dont l'entreprise se serait portée caution, s'il était estimé une probabilité élevée de défaillance du débiteur. Ainsi, lorsqu'un banquier se munit de garanties portant sur des biens appartenant personnellement au(x) dirigeant(s), il élargit à sa convenance le périmètre de l'entité en y incluant des éléments sur lesquels elle ne détient aucun droit. De la même façon, lorsqu'il y intègre des éléments appartenant à une société civile immobilière, pourtant juridiquement indépendante, il y a bien un déplacement vers l'extérieur, des frontières spatiales de l'entité mesurée.

Les frontières substantielles de l'entité, quant à elles, tendent à se contracter, puisque seuls importent les flux qui offrent une contrepartie à la garantie des créances. En conséquence, leurs titulaires sont peu enclins à prêter une attention particulière à l'estimation des actifs immatériels, et plus généralement, tout ce qui ne relève pas du quantifiable et du marchand.

Aussi, le fonds de commerce développé par l'entreprise ne sera-t-il pas admis à l'intérieur des frontières, faute d'évaluation objective et de marché probant². Il le sera, s'il est acquis, en lui appliquant une décote, le cas échéant.

2.2. Les frontières de l'entité selon le salarié

² « Eléments incorporels du fonds de commerce créés par l'entreprise : naissant de l'activité de l'entreprise sans nécessiter de dépenses propres, ils ne sont pas enregistrés, leur coût étant nul. », Mémento comptable F. Lefebvre 1998, §1564-II. Les auteurs s'appuient sur le décret du 29 novembre 1983 qui ne traite que des éléments de fonds de commerce acquis et sur la loi du 30 avril 1983 qui limite la réévaluation (C. com. Art. 12, al.4) aux immobilisations corporelles et financières.

Pour des raisons très différentes, le salarié est (ou devrait être) directement concerné par l'information comptable : la santé financière de l'entreprise qu'il sert, conditionne la pérennité de son emploi. Dans la plupart des cas, son intérêt se manifestera par l'intermédiaire d'une organisation syndicale à qui il délègue ses droits.

Le salarié ou ses représentants rechercheront alors dans les données comptables plusieurs types d'informations : les arguments leurs permettant d'étayer leurs revendications en termes de salaires ou d'emplois, ainsi que les éléments d'appréciation de sa situation économique. L'appréhension temporelle de l'entité s'inscrit à la fois dans une dimension rétrospective et prospective. Les informations passées permettent au salarié, partie prenante, d'apprécier le partage de la valeur ajoutée (ou la valeur partenariale, pour reprendre un concept plus actuel), ou encore de contrôler la véracité de l'argumentation patronale en cas de licenciements. Les informations prévisionnelles sont tout aussi importantes, puisque les stratégies développées par la direction ont un impact direct sur l'emploi et le niveau des rémunérations. Les frontières spatiales de l'entité sont aussi présentes à l'esprit du salarié, du fait qu'il accordera une attention toute particulière à la production « externalisée ». L'activité qui franchit les limites de l'entité pour être assurée par des unités étrangères, peut se traduire en effet, par des mutations ou des pertes d'emplois. Toutefois, la perception de ces frontières est encore une fois très spécifiquement liée à la position du salarié ainsi qu'à ses intérêts : un module de production appartenant au site principal, mais éloigné géographiquement, sera rejeté à l'extérieur des frontières de l'entité appréhendée par un salarié localement enraciné. Aussi, tout transfert dans ledit module serait considéré comme un licenciement. De la même manière, une unité de production appartenant à une entreprise sous-traitante, mais installée sur le site du donneur d'ordre pourra, dans l'esprit du salarié, être considérée comme appartenant à la même entité.

2.3. Les frontières de l'entité selon le propriétaire

Le propriétaire est un utilisateur permanent des données comptables. Il est fréquemment amené à prendre des décisions et à exercer un contrôle sur l'activité de ses subordonnés ou des dirigeants à qui il délègue les fonctions de gestion. Pour mener ces actions, il doit à la fois, être informé de la situation générale de l'entreprise et disposer de données détaillées sur les diverses opérations effectuées, ne serait-ce que pour tirer du passé des enseignements sur les conduites à tenir dans le futur.

Dans sa perception de l'entité, le propriétaire, selon son pourcentage de détention, peut alors être enclin à confondre le patrimoine de celle-ci avec son propre patrimoine, s'incluant ainsi dans les frontières d'un espace élargi. L'entreprise n'étant alors que le « prolongement » de lui-même, le propriétaire peut se considérer comme lui-même détenteur des éléments d'actif

et dans le même temps, responsable des dettes. Ainsi, l'entité n'aura d'autres dettes que celles qui ont été contractées à l'égard des tiers dont il ne s'estime pas faire partie. L'entité, ainsi conçue, n'est plus qu'un agent d'exécution, gardien des valeurs du propriétaire et chargé de les faire fructifier (Batardon, 1935). L'équation comptable s'exprime alors sous la forme : actif – passif = capitaux propres (Labelle, 1985), les capitaux propres représentant les avoirs nets du propriétaire et non la dette de l'entité envers une catégorie particulière d'apporteurs de capitaux. P. Gensse (1995, p. 226) a déjà évoqué cette approche : « Les actifs sont les droits de propriété et de créances que détient l'entreprise. Au passif, la situation nette mesure la fortune des propriétaires, c'est-à-dire leurs apports successifs et les bénéfices mis en réserves. » De ce point de vue, les intérêts et les impôts sont considérés comme des charges alors que les dividendes sont considérés comme une distribution du résultat dégagé par l'entité comptable. Ainsi, et pour reprendre certains points évoqués plus haut, nous pourrions dire qu'il n'y a aucune raison qui justifie l'intégration, dans les frontières spatiales de l'entité, des biens ou satellites sur lesquels il n'est détenu aucun droit de propriété. Ces éléments sont alors rejetés de l'entité ainsi perçue par le propriétaire, comme l'ensemble de ses richesses. Il n'y a pas plus de raisons non plus, pour inclure dans ses frontières substantielles, les ressources humaines sachant que le système d'information comptable a pour principale finalité, la représentation du patrimoine au sens juridique du terme, et l'appréciation des performances en terme de rentabilité financière. Dans ces conditions, les dépenses sociales constituent plus une contrainte à gérer qu'un facteur d'opportunité. Plus généralement, seront exclus des frontières de l'entité, tous les actifs sans valeur marchande, comme les frais d'établissement et les charges à répartir, et tout ce dont l'entreprise n'est pas propriétaire. Le patrimoine de l'entité comptable, s'entend donc bien ici dans son acception juridique.

2.4. Les frontières de l'entité selon le citoyen

L'évolution du rôle de l'entreprise et de la perception que nous en avons, font partie des tendances lourdes qui marquent, depuis quelques années, le fonctionnement de notre société. Progressivement se dissipe l'image de l'entreprise héritée de la théorie néoclassique ; celle-ci devient progressivement autre chose qu'une unité technique dont la finalité est uniquement d'engendrer des profits en écoulant des produits et des services sur un marché. Le citoyen et la société dans son ensemble, attendent plus d'elle, et lui assignent de nouveaux objectifs dont on pourrait souhaiter un contrôle par la mesure comptable.

La comptabilité traditionnelle a pour vocation d'enregistrer les flux observables entre deux entités économiques, ou à l'intérieur d'une même entité. Cependant, on peut imaginer que le citoyen, partie intégrante de la société, introduit dans son champ d'observation les échanges qui s'opèrent entre l'entité et son environnement. Celui-ci représente pour l'organisation une ressource sociale ; aussi, une partie des échanges qu'elle effectue avec son environnement

représente-t-elle une utilisation de cette ressource, ou inversement une contribution à cette ressource. Il en résulte pour l'entité, un coût social ou un avantage social. Un coût social représente un préjudice que l'entreprise cause à la société par ses activités de production. Il y a donc transfert négatif de l'entité vers la société ; on parle alors d'*externalités négatives*. La pollution est l'exemple le plus fréquemment cité, mais bien d'autres coûts sociaux occasionnés par l'organisation sont détectables. Un avantage social résulte, au contraire, des contributions positives au bien-être social apportées par les activités de l'entreprise. Dans ce cas, il y a transfert positif de l'entité vers la société : ce sont les *externalités positives*.

Aussi, le citoyen détenteur de droits sur l'environnement, peut manifester un intérêt évident à évaluer l'impact des décisions de gestion et des choix financiers pris par les responsables afin d'apprécier avec justesse les performances et les responsabilités de l'entité. Les comptes de celle-ci devront faire apparaître une mesure claire des externalités, qu'elles soient positives ou négatives. Les frontières de l'entité considérée excéderont alors celles de l'unité juridique pour englober les satellites gérés directement ou indirectement par ces mêmes responsables. Y seront inclus, non seulement les faits financiers qui affectent directement l'entreprise, mais aussi tout autre fait de nature à engendrer un coût ou avantage entre l'entité et son environnement sociétal.

2.5. Les frontières de l'entité selon l'Etat

Dernier groupe d'utilisateurs, l'administration fiscale, afin de satisfaire le financement d'une partie de ses dépenses, utilise les données comptables de l'entreprise comme assiette de détermination de nombreux impôts. Encore une fois, la perception des frontières de l'entité est très spécifique et diffère sur bien des points, des approches jusque là évoquées.

Quel résultat et quel patrimoine les services fiscaux doivent-ils retenir pour calculer les différentes bases imposables ? Autant de questions qui nécessitent de définir avec précision le périmètre de l'entité assujettie. Cependant, s'il est une singularité qui caractérise la perception qu'en a les services fiscaux de l'Etat, c'est sa multiplicité : il existe, pourrait-on dire, autant d'entité que de formes d'imposition. A l'égard du résultat, par exemple, l'impôt sur les sociétés est calculé à partir du reliquat qui revient aux seuls actionnaires : sont alors implicitement exclus de l'entité tous les autres agents participant à la création du profit. Inversement, la TVA est calculée sur la valeur ajoutée, c'est-à-dire sur le résultat dégagé par l'entité au sens large du terme, puisque le solde en question est ensuite réparti entre les différents agents ayant contribué à sa formation : le personnel, l'Etat, les prêteurs, les actionnaires. Les performances de l'entreprise ne sont pas les seules à fournir une base d'imposition, son patrimoine est, lui aussi, au centre de différents dispositifs fiscaux. Encore une fois, les contours de l'entité varient en fonction du type d'imposition. Ainsi, en cas d'immobilisation financée par crédit-bail, la TVA grevant la valeur d'origine ne sera pas

immédiatement récupérable. Seules les immobilisations dont l'entreprise a la pleine propriété peuvent en effet, prétendre à la déductibilité de la TVA. Il y a donc exclusion du périmètre de l'entité des biens financés par ce type de contrat et la TVA sur les loyers sera seulement récupérable sur la durée du loyer. Inversement, l'immobilisation en question sera incluse dans les frontières de l'entité lorsqu'il s'agira de déterminer la base d'imposition de la taxe professionnelle. A cet égard, la notion d'immobilisation s'étend bien au-delà des seuls équipements qui sont la propriété de l'entreprise, pour englober l'ensemble des immobilisations corporelles dont l'entreprise a disposé pour les besoins de son activité professionnelle (Casimir et Chadeaux, 1998).

Ces quelques exemples, ils sont en réalité fort nombreux, permettent de révéler l'extrême flexibilité de l'appréhension de l'entité par l'administration fiscale. Bien entendu, il n'échappe à personne, que la volonté d'éviter une déperdition de matière imposable en est la principale raison. Cela nous permet, en tous cas, de constater qu'un même agent, peut prêter à l'entité et ses frontières un ensemble de configurations fort différentes les unes des autres.



Ces quelques réflexions nous incitent à repousser l'idée d'une frontière donnée s'imposant comme une évidence. La limite qui sépare l'entité-organisation de son environnement est, bien au contraire, fortement empreinte d'un subjectivisme qui rend l'espoir d'une perception commune plus illusoire que jamais. A l'image du marcheur dont parle le poète espagnol, auteur de l'épigraphe, l'observateur trace une ligne séparatrice lui permettant d'isoler ce qu'il *décète* être une entité. Dans ces conditions, la frontière n'est plus qu'une vue de l'esprit.

Invoquant les développements remarquables de ce qu'il nomme la systémographie³, J.L. Lemoigne (1977, p. 54) nous invite alors à considérer la modélisation de l'entité comme étant résolument inséparable des objectifs du modélisateur : « En fonction de ses propres *objectifs*, l'observateur choisit... son *objectif*⁴ pour mieux se représenter la réalité dans laquelle il intervient. ». Autrement dit, les considérations intrinsèques qui guident le choix de ce niveau de modélisation ne peuvent pas être neutres : l'observateur dispose de sa propre grille de lecture et *sélectionne* en conséquence, les traits qui guideront le modèle. Le nier est illusoire, se plaît-il à rajouter, non sans faire référence à la pensée cartésienne ; chaque objet ainsi que

³ La systémographie est un outil au service du modélisateur ayant pour fonctions d'établir une correspondance entre un objet identifié et un système général, et de représenter cet objet à travers le système (J.L. Lemoigne, 1977).

⁴ Au sens photographique du terme.

chacun de ses traits, n'a rien d'évident pour l'observateur, mais est pertinent par rapport à l'intention que celui-ci lui prête (Lemoigne, 1995). Or, l'aspect rigoureux et séduisant du modèle, occulte bien souvent cette intention.

Il n'est donc pas de système de représentation qui ne soit pas orienté par les intentions du modélisateur, fussent-elles implicites. Nous atteignons là le caractère captieux de toute modélisation.

La construction de l'entité comptable trouve ici une correspondance évidente. La modélisation comptable, malgré la froideur de ses chiffres et le charme de ses équilibres n'échappe pas à la règle : les traits de l'objet comptable à mesurer varient au gré des intentions de celui qui tient le crayon. Autrement dit, ce sont les finalités du modélisateur qui dirigent l'identification des différentiations (flux entrant/flux sortant) qu'il tient pour pertinentes. Nous sommes alors invités à considérer l'entité comptable et les frontières qui la circonscrivent comme résolument consubstantielles aux besoins informationnels des différents utilisateurs. Aussi, le champ de la représentation comptable ne peut-il être précisément défini qu'après avoir posé deux questions cruciales : A qui l'information est-elle destinée ? Dans quels buts l'information est-elle utilisée ?

Toutefois, la comptabilité est porteuse de messages partagés, et ne saurait, dès lors, souffrir de la diversité des représentations, sans remettre en cause ses fonctions essentielles. La communication entre les agents exigeait en effet, qu'à l'égard de l'entité comptée, fût construite une représentation symbolique *commune* apte à véhiculer un ensemble d'informations. Un modèle particulier de l'entité devait donc progressivement s'imposer.

L'entité comptable et les frontières qui la bornent ne sont donc pas *données* mais *convenues*. Conséquemment, l'absence de superposition entre l'entité perçue et l'entité convenue (entendons par là, celle produite par le modèle comptable traditionnel) entraîne chez certains utilisateurs de l'information comptable des insatisfactions qui apparaissent comme autant de dysfonctionnements du modèle. De nombreux auteurs ont en effet, reproché au système comptable, de produire de l'entité une image mutilée et fragmentée. Il est vrai que sa nature même d'outil de quantification et de mesure contribue à son appauvrissement, en rejetant hors de ses frontières une multitude d'événements pourtant importants. La dématérialisation progressive de l'économie et partant, de l'entreprise, constitue un facteur supplémentaire de perturbation sachant que l'approche traditionnelle ne parvient pas à appréhender correctement cette évolution. Et comme s'il n'y suffisait pas, l'entité comptable, appauvrie, tend aussi, dit-on, à se démembrer ; les nouvelles structures réticulaires et l'utilisation fréquente des techniques d'ingénierie financière, aboutissent en effet, à une représentation éclatée de l'entité.

Connaissant le caractère contingent et construit de nos représentations, nul doute alors que ces dysfonctionnements, ne peuvent clairement s'apprécier et s'analyser qu'à l'aune de la distance séparant les frontières perçues par chacun, des frontières convenues du modèle.

Bibliographie :

- American Accounting Association, « The Entity Concept », *Accounting Review*, avril 1965, pp. 358-367.
- R. Ashkenas, *The boundaryless organisation*, Josey-Bass, 1995.
- L. Batardon, *La comptabilité à la portée de tous*, Dunod, Paris, sixième édition, 1935.
- C. Bernard, *Introduction à l'étude de la médecine expérimentale*, Paris, Librairie J. Gibert, 1943.
- P. Boisselier, B. Olivéro, « Du principe de partie double au concept d'entité », Association française de comptabilité, *Congrès de Toulouse*, 1993, pp. 609-625.
- J.R. Boland, « Accounting and the interpretative act », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 18, n°2/3, 1993, pp. 125-146.
- M.J. Bouwman, Human diagnosis Reasoning by Computer : an illustration from financial Analysis, *Management Science*, june 1983, pp. 683-672.
- A. Burlaud, « Réflexions sur le principe de l'entité », Journée AFC – CNC sur la recherche en comptabilité, Conseil National de la Comptabilité, 30 novembre 1993, pp. 112- 124.
- J.P. Casimir et M. Chadeaux, « Le patrimoine professionnel du commerçant : une notion à géométrie variable », *Revue française de comptabilité*, n°300, mai 1998.
- B. Colasse, *Comptabilité générale*, Economica, 5^{ème} édition, Paris, 1996.
- G. Charreau et P. Desbrières, « Gouvernance des entreprises : valeur partenariale contre valeur actionnariale », *Stratégie, finance, contrôle*, n°2, 1998.
- H. Demetz, *Ownership, control and the firm*, Basic Blackwell, Oxford, 1967.
- P. Dumontier et B. Raffournier, « L'information comptable : pour qui ? Pour quoi ? », *Revue française de gestion*, mars-avril-mai 1989, pp. 23-29.
- Y. Dupuy, « L'approche par les flux comme pédagogie de la modélisation comptable », in *Mélange en l'honneur du Pr Claude Pérochon*, Foucher, 1995, pp. 213- 220.
- F. Fréry : « L'entreprise transactionnelle », *Gérer et comprendre*, Annales des Mines, septembre 1996, pp. 66- 78.
- P. Gensse, « L'invention comptable de la réalité : entre la règle et le mythe », in *Mélanges en l'honneur du Pr Claude Pérochon*, Foucher, Paris, 1995, p. 221-231.
- R.W. Gérard, « Hierarchy, entitation and levels », in L. Whyte et alii, *Hierarchical structures*, American Elsevier Pub, NY, 1969.
- Hermanson, Edwards, Salmonson, *Accounting Principles*, Plano Business Publication , Third Edition, 1986.
- G. R. Husband, « The Entity Concept in Accounting », *The Accounting Review*, octobre 1954, pp. 552-563.
- M. Jensen, *Reflexions on the state of accounting research and the regulation of accounting*, Standford Lectures in accounting, Graduate School of Business, Standford University, 1976.
- R. Labelle, « La politique d'information comptable – Les différentes approches », Association française de comptabilité, *Annales du congrès*, 1985, pp. 46- 73.
- J.L. Lemoigne, *La modélisation des systèmes complexes*, Dunod, Paris, 1990.
- J.L. Lemoigne, *La théorie du système général*, Presse Universitaire de France, Paris, 1977.
- J.L. Lemoigne, *Les épistémologies constructivistes*, PUF, Paris, 1995.
- M. Levasseur, « Comptabilité et information des actionnaires », *Les cahiers français*, n° 210, mars-avril 1983, PP. 31-34.
- A.C. Martinet, *Les paradigmes stratégiques*, communication au séminaire CONDOR, Paris, juin 1993.

- A. Machado, Chant XXIX des *Proverbes et chansons*, Champs de Castille, 1917, traduit de l'Espagnol.
- M. Moonitz, *The basic Postulates of Accounting*, American Institute of Certified Public Accountants, New-York, 1961.
- F. Pasqualini, « La diversité des utilisateurs et l'unicité de l'information comptable », *Revue de droit comptable*, 1^{er} trimestre 1991, pp. 6- 16.
- R. Reix, « Quelques réflexions sur l'identité de la recherche en comptabilité-contrôle » in *Mélanges en l'honneur du Professeur Claude Pérochon*, Foucher, 1995, pp. 461-473.
- Teller R. et Raybaud-Turillo B, « Comptabilité créative », *Encyclopédie de gestion*, 2^{ème} édition, vol. 1, pp. 508- 527, Vuibert, Paris, 1997.
- R. Teller, « Les hypothèses implicites du modèle comptable classique », In : *Méthodologies fondamentales en gestion*, Colloque ISEOR-FNEGE, 13/14 novembre 1985.
- R. Teller, « Evolution des travaux de recherche en comptabilité », *Les Cahiers de recherche de l'A.F.C.*, mai 1997, cahier n°2, pp. 5- 18.
- R. Watts et J. Zimmerman, « positive accounting theory : A ten years perspective » *The Accounting Review*, vol. LXV, 1978, pp. 131-156.
- K.E. Weick, *Sensemaking in Organizations*, Sage, 1995.