

Esquisse d'une herméneutique du langage comptable»,  
Publié in *Economie Appliquée*, Tome LIII, n°2, juin 2000.

Thierry Suchère  
EDEHN (Équipe d'Économie Le Havre Normandie)  
Université du Havre  
thierry.suchere@univ-lehavre.fr

### **Esquisse d'une herméneutique du langage comptable**

La comptabilité est un langage qui facilite l'action sociale ou la coordination entre agents au sein de l'entreprise. A partir d'une mesure de la richesse créée se prennent des décisions sur sa répartition et sur la gestion de l'organisation. Les objets comptables offrent néanmoins une particularité. Comme tous les objets sociaux, ils sont pré-construits. Le sens du langage comptable ne se pense alors pas uniquement sur le mode du rapport au monde des faits réels. Il est pluridimensionnel et se décline aussi par référence aux critères d'impartialité et d'authenticité. Si le critère de vérité n'épuise pas le sens des images comptables alors la rationalisation réelle du monde de l'entreprise procède d'abord de l'acceptation du débat entre acteurs quant à l'interprétation des situations vécues.

### **Sketch of an interpretation of accounting language**

Accounting is a language which makes social action in organisations easier. From a measure of wealth created, decisions about its destination result. Accounting objects have nevertheless a special form. Like others social objects, they are artificial. The relation between accounting language and reality couldn't be analysed by reference to the concept of truth. It can also be declined by reference to those concepts of accuracy and fairness. So rationality in the decision of firms begin first with freedom of debates between social actors about questions of interpretation of living situations.

### **I.- INTRODUCTION.**

On admet couramment en épistémologie qu'il n'existe pas de chose en soi que le scientifique pourrait appréhender sur le mode de l'observation pure. Pour J. Habermas, on ne saurait concevoir d'activité scientifique totalement contemplative, qui soit indépendante des intérêts que développent les individus dans une problématique de la reproduction de l'espèce. Les sciences empirico-analytiques (la physique, la chimie...) par exemple, sont dans un rapport étroit avec le besoin de l'homme d'accroître son pouvoir sur la nature. Il n'existe pas de possibilité de s'extraire de cette logique de l'intérêt parce qu'elle fixe les conditions de l'objectivité (au sens de la possibilité de faire émerger un objet). Il n'y a donc pas de fait qui soit indépendant d'une subjectivité fondatrice à l'origine de l'activité scientifique parce qu'il n'y a pas d'interrogation qui ne soit motivée par un besoin qui oriente le sens de la recherche. On sait aussi que cette activité scientifique relève d'une problématique du jeu de langage, ce qui représente un autre degré d'enfoncement dans la subjectivité. Il y a un écart entre le langage et ce qu'il désigne. Le scientifique qui prononce un énoncé sur une expérience, participe d'une activité communicationnelle à dimension intersubjective. Il est également partie prenante d'une communauté avec laquelle il partage tout un arrière fond culturel. L'énoncé de science repose sur un tissu de connaissances préalables et l'observation d'un fait se fait toujours en relation avec la théorie. Si les sciences empirico-analytiques n'échappent pas à la logique de l'intérêt, aux troubles qu'exerce le jeu de langage, elles n'en sont pas moins soumises à une contrainte de réalité, à la résistance de la matière, de l'objet face à la fausse interprétation. Il existe des phénomènes qui

relèvent de la catégorie des faits naturels (au sens de l'État).

Dans les sciences sociales, ce sont les objets étudiés, ceux qui sont au centre des interactions entre acteurs qui ont d'emblée une dimension intersubjective ou purement symbolique. Les faits sociaux n'existent pas indépendamment de la représentation que s'en font les agents qui les vivent directement. C'est là une thèse que l'on retrouve chez des auteurs aussi divers que K. Marx au travers du thème de la critique de l'économie politique, ou F. Hayek dans son ouvrage *Scientisme et sciences sociales*. Plus récemment des économistes comme R. Salais, N. Baverez et B. Reynaud [1986], nous ont montré que la catégorie de chômeur est une création du XX<sup>e</sup> siècle qui résulte de la généralisation du travail salarié de long terme dans la grande entreprise et de sa codification par l'État (indemnités chômage, conventions collectives...). Au XIX<sup>e</sup> siècle en Angleterre, l'individu sans travail rentre dans une catégorie d'inclassables au même titre que le bohémien, l'invalidé ou le vagabond. Il est traité comme tel par les gouvernants de l'époque qui cherchent à répondre au problème de l'insécurité causée par le vagabondage et à celui du vice naturel des classes pauvres (fainéantise...) en liant charité et travail forcé. Autrement dit, on ne commence à percevoir des chômeurs qu'à partir du moment où des individus sont désignés comme tels et c'est parce qu'ils sont ainsi désignés que des individus se comportent en chômeur (en demandant une indemnité à l'État par exemple).

La question de l'existence même des faits sociaux, nous la poserons au travers de la façon dont les agents à l'aide de l'instrument comptable fondent une représentation de l'activité de l'entreprise, de la richesse créée, représentation qui leur tient lieu de réalité. La démarche épistémologique traditionnellement utilisée dans le cadre des sciences empirico-analytiques, celle qui relève de l'étude du rapport sujet - objet, ne nous semble pas ici appropriée compte tenu du caractère particulier des sciences humaines comme production de sens sur du sens. *Les sciences humaines accèdent au rang d'une métathéorie. Les sciences nomologiques produisent des énoncés sur la réalité dans le cadre de système de signes formalisés. Elles se situent au même niveau que le mythe, l'art et la religion qui, dans leur cadre spécifique présentent une réalité perçue de façon sélective. En revanche, les sciences de la culture ont pour objet les relations formelles existant entre les formes symboliques. Elles n'apportent aucune information sur la réalité mais produisent des énoncés sur des informations qui leur sont données. Leur tâche n'est pas l'analyse empirique des segments de réalité représentable, mais l'analyse logique des formes de représentation* (Habermas J. [1987], p.16). Nous nous proposons de faire appel à l'herméneutique ou à une théorie de l'interprétation. Le théoricien est celui qui partant d'un horizon social spécifique, cherche à rendre compte du sens d'une mise en situation, de la façon dont elle est vécue par les protagonistes voire de ce qui leur échappent. La thèse de la dimension symbolique des faits sociaux, de leur non-consistance nous autorisera au final à avancer l'hypothèse de la légitimité pour les acteurs d'en venir à des jeux de variation possible d'interprétation autour des situations dans lesquelles ils sont pleinement engagés. Dans ces jeux d'interaction entre acteurs, la modification des systèmes de référence facilite le travail politique de déploiement d'autres formes de vie parce qu'il conduit à partir d'une situation de base à y voir autre chose.

## II.- LE MODELE COMPTABLE : LOGIQUE INTERNE ET PRODUCTION DE SENS

De la possibilité de se replacer face à un référentiel commun, de tester sa consistance dans un jeu de confrontation rationnelle d'argument se déduit chez J. Habermas, l'idée d'une communication comme mécanisme de coordination entre agents. Notre analyse du langage comptable s'inscrit dans le cadre d'une théorie de l'action communicationnelle (la communication aux fondements de l'action sociale). La mesure de l'activité de l'entreprise, de son patrimoine jette la base sur laquelle vont s'établir des discussions entre agents d'où émergent compromis et conflits sur les opérations de répartition et à partir de laquelle se prennent et (ou) se justifient des décisions de gestion. A un second niveau, ce sont les fondements même de la comptabilité qui sont objets de débat lorsque

l'expert pose la question de la fiabilité de l'image comptable par référence à la nature des besoins des destinataires de l'information (l'État et la fiscalité, les actionnaires et la rentabilité...) et aux propriétés de cette même information (exhaustivité et lisibilité de l'information, objectivité de la mesure, pertinence compte tenu des besoins de l'utilisateur...). En partant de l'analyse des conditions d'une communication transparente à elle-même, ou la rationalité de l'argumentation prime, on peut également dériver vers celle plus réaliste de la manipulation lorsque domine le poids de l'autorité (la parole de l'expert et le poids mythique de l'argument chiffré), de l'action stratégique (autrui comme objet dans une logique de calcul égoïste). Par politique comptable, on désigne les instruments dont disposent les entreprises pour façonner leur résultat, compte tenu des réactions supposées de leur partenaire (le choix d'une politique d'amortissements, la mise en réserve de provisions pour risques et charges qui modifient le profil d'évolution temporelle du résultat). Compte tenu de l'existence d'une asymétrie informationnelle, on peut choisir de lisser l'évolution d'un résultat pour diminuer la perception du risque chez l'actionnaire et répartir la distribution de dividendes dans le temps. On peut également vouloir présenter un résultat positif pour obtenir un crédit de son banquier ou un résultat négatif dans le cadre d'une négociation salariale difficile. Notre décryptage du langage comptable, de ce que disent les agents au travers de cet instrument reposera sur une compréhension de son architecture ou cohérence interne et du sens ou rapport de ce même langage au monde dont on montrera qu'il se décline sur le mode particulier de la validité (qui n'est pas la vérité).

## 1. La cohérence interne du langage comptable

L'analyse du langage repose à un premier niveau sur une mise en évidence de son architecture. Tout langage en tant que médium de la communication, se doit d'être intelligible. L'intelligibilité repose sur l'articulation entre (i) l'identité spatio-temporelle des règles de formation des énoncés et (ii) la cohérence de ces mêmes règles. Les règles du langage doivent être pareilles à elle-même au travers du temps et pour tous les individus qui participent de la même communauté. J. Habermas [1997 a & b] parle à ce propos d'un modèle d'intersubjectivité verticale (la biographie) et d'un modèle d'intersubjectivité horizontale (l'intercompréhension). On constate en effet que la qualité de l'image comptable suppose la référence au principe de régularité ou à la conformité aux règles en vigueur telles qu'elles sont définies par la profession et par les autorités étatiques, au principe de permanence des méthodes ou à l'obligation de conserver d'un exercice à l'autre les mêmes règles de calcul. Toute transgression du principe de permanence des méthodes doit être expressément notifiée en annexe des documents comptables et doit se justifier par l'émergence d'une nouvelle norme (le principe de régularité) ou par un principe supérieur, celui de la prééminence de la réalité sur l'apparence (le rapport de l'image à l'objet qu'elle représente). Les règles de construction du langage doivent par ailleurs se constituer en une totalité cohérente. La non-contradiction fonde clairement la possibilité de l'intercompréhension. Pour J. Raybaud [1992], c'est en partant du principe de continuité qu'il est possible de décliner les principales règles constitutives du langage comptable. On se place donc dans un cadre où l'entreprise poursuivra dans le futur, son activité. Vouloir connaître la situation d'une entité placée dans une logique de flux ininterrompus, nécessite un découpage arbitraire du temps (le principe de périodicité et le concept d'exercice). Le principe de continuité est néanmoins en contradiction avec le principe de périodicité lorsqu'il existe des opérations s'étalant sur plusieurs exercices. Il faut donc pour chaque exercice lui rattacher uniquement les opérations qui le concernent (le principe d'indépendance des exercices). C'est alors la date d'engagement des opérations qui l'emporte indépendamment de toutes considérations sur l'encaissement. La conséquence directe est qu'on entre alors dans le raisonnement charges / produits par opposition à un raisonnement recettes / dépenses également possible (une comptabilité d'engagement). Réciproquement le raisonnement charges / produits, c'est à dire la possibilité que l'on se donne de rendre compte d'une opération sur plusieurs périodes, voire d'en anticiper les

conséquences (une provision pour factures impayées, par exemple) nœ de sens que par référence au principe de continuité. On notera également, que lœidentité entre le bilan de clôture dœun exercice et le bilan dœouverture dœun nouvel exercice (le principe dœintangibilité) sœexplique aussi par lœabsence de rupture dans lœactivité de lœentreprise (toujours la continuité). De même, cœest lœhypothèse de pérennité de lœentreprise qui permet celle de la comptabilisation des immobilisations à leur coût dœachat (le principe du coût historique) par opposition à celle dœune comptabilisation en valeur liquidative qui interviendrait dans le cas dœune dœactivité (encore la continuité).

## **2. Le concept de validité et le sens des énoncés comptables : vérité, impartialité et authenticité**

Lœanalyse dœun langage repose à un deuxième niveau, sur une compréhension du sens des énoncés quœil produit. Le caractère construit des objets sociaux pose cette question du sens des énoncés de langage en des termes particuliers. Il est vrai que la comptabilité trouve sa matière première dans faits objectifs, aisément vérifiables (entrée ou sortie dœargent, achat ou vente de marchandise) qui donnent naissance à des traces matérielles (des marchandises, de lœargent...). ō Lœentreprise X a acheté la machine Y ō constitue un fait tangible ou vérifiable. Mais en catégorisant les faits, la comptabilité rentre dans une autre problématique, celle des jeux de langage. ō L'entreprise X a réalisé un investissement ō est une proposition qui nœest ni vraie ni fautive parce que lœinvestissement ne renvoie pas à un objet, mais à des catégories du langage mises en relation les unes par rapport aux autres (Boussard D. [1984 c], [1989], [1996]) : la catégorie investissement renvoie à celle des actifs (par opposition à celle des charges) et de ce jeu de catégorisation se déduit l'idée que lœinvestissement contribue à lœamélioration du résultat de lœorganisation au sens propre et figuré en tant quœélément du patrimoine de lœentreprise et compte tenu de la règle de la partie double. A partir de la catégorie ō investissement ō se déclinent dœautres catégories du langage comptable : l'amortissement, concept qui lie des considérations sur lœusure du patrimoine et sur la fiscalité compte tenu de lœimpact de son mode de calcul quant au résultat. On est bien dans un jeu de langage lorsque lœon considère que le mécanisme du crédit-bail ne rentre pas dans la catégorie des investissements, voire que les dépenses de formation sont des charges dœexploitation (ce qui conduit en toute logique les entreprises à délaier la formation du personnel au profit des actifs physiques et financiers). Le caractère symbolique des objets de la comptabilité (lœinvestissement mais aussi les stocks, le résultat...) ainsi noté, nous oblige à nous démarquer dœune approche traditionnelle, celle qui sur la question du sens des énoncés se décline sous lœangle de la vérité, du rapport de lœimage aux faits. ō *La vérité comptable est une vérité construite et elle nœa donc rien dœabsolu. Lœexpression vérité construite est dœailleurs intrinsèquement antinomique : Dès lors quœil y a construction, modélisation, peut-il y avoir vérité ?* ō (Colasse B. [1986], p.358). Si la rationalité des énoncés comptables ne renvoie pas nécessairement à la vérité de ce qui est dit, cela ne nous conduit pas à penser quœil est dans la nature du langage comptable dœautoriser chaque acteur à dire ce que bon lui semble. ō *Dès lors quœil y a construction, modélisation, peut-il y avoir vérité ? A moins que la vérité ne réside dans la cohérence et la légitimité de la construction et non dans la relation entre lœobjet et sa représentation* ō (Colasse B. [1986], p.358). A la vérité, il faut substituer et non assimiler abusivement, dœautres critères possibles pour lœanalyse du sens du discours : la cohérence, la légitimité et la sincérité.

J. Habermas propose lui pour appréhender les questions de sens, de faire référence au concept plus large de validité. Dans un acte de communication idéalisée, une proposition répondra aux conditions dœune prétention universelle à la validité si elle peut faire lœobjet dœun consensus librement consenti et rationnellement motivé entre acteurs. Le sens dœune proposition est toujours susceptible dœêtre interrogé compte tenu de la possibilité implicite qui sœoffre à autrui de la contester, dœen faire un objet de débat. Pour les acteurs, interroger la validité dœune proposition

c'est chercher à s'entendre sur un référentiel commun, ou encore se positionner face à un objet qui existe dans le monde des faits naturels ou dans celui des faits sociaux (les normes) ou dans le monde subjectif (l'univers privé des intentions). A la façon dont se discute la véracité d'une proposition, on peut en effet débattre de la justesse d'une norme ou de la sincérité d'une intention. Une proposition universellement valide est alors celle qui répond au moins à un des trois critères que sont la vérité, la justesse et l'authenticité. Symétriquement, la qualité de l'information comptable (ce qu'elle nous dit) s'interroge par référence aux principes de fidélité (être au plus proche possible de la « réalité » économique que constitue la situation de l'entreprise), de régularité (la conformité aux normes édictées par la profession et certifiées par l'Etat) et de sincérité (la bonne foi de celui qui produit l'information). On peut ici ré-interpréter le principe de régularité puisque celui-ci fait habituellement plus référence au conformisme à l'égard d'une norme dominante (celles que produisent les comptables) qu'à l'impartialité de règles qui norment le calcul (celles qui garantiraient la prise en compte des intérêts de tous les acteurs). Dans le cadre du principe de régularité tel qu'il est couramment admis, on est face à un raisonnement inversé qui partant des impératifs que pose l'offre d'information (la parole de l'expert), oublie la question des attentes des acteurs. La justesse des règles qui guident le calcul comptable devrait être un des éléments permettant de juger de la qualité d'une image comptable. Elle se mesure par référence à la prise en compte de la diversité des intérêts dont les acteurs sont porteurs. On passe alors d'une conception où la comptabilité est vue comme un langage descriptif à celle où elle relève d'une problématique plus politique. La question de la sincérité ou de l'authenticité de l'information (l'absence de manipulation) se pose de toutes façons, uniquement à partir du moment où celle-ci représente bien un enjeu dans le débat social. Les conditions de validité du langage comptable, ses référentiels peuvent donc se décliner de la manière suivante :

Secteurs de la réalité :	Conditions de validité :	Principes comptables :
Le monde des faits naturels.	La vérité.	La fidélité.
Le monde des normes.	La justesse.	La régularité.
Le monde intérieur.	L'authenticité.	La sincérité.

Aucun énoncé n'est pour autant, isolément vrai ou juste ou authentique. On ne peut pas par exemple, débattre explicitement de la validité d'un énoncé sur le plan de la justesse des normes et douter dans le même temps de la sincérité du prescripteur de la norme. De même, on sait que tout énoncé sur un fait naturel comprend un arrière fond normatif implicite (la question du langage déjà évoquée). L'acceptation explicite par un interlocuteur d'une des conditions de validité vaut ici pour acceptation implicite des dimensions non évoquées. La confusion des niveaux de validité que l'on trouve dans le descriptif des propriétés du langage comptable est significative de l'étayage réciproque des dimensions de la validité. Dans le domaine comptable et pour la jurisprudence française, la sincérité s'assimile à la régularité ou à l'application de bonne foi des règles en vigueur. De même au XIX siècle pour la Grande-Bretagne, une image comptable de qualité se désigne par le qualificatif de « a true and correct view » (à la fois vrai et conforme) qui lui-même évolua vers le qualificatif « a true and fair view » (à la fois vrai et impartiale).

### III. - L'EXEMPLE DU RESULTAT NET COMPTABLE : MESURE ET ARGUMENTAIRE

Poursuivons alors notre travail d'interprétation du jeu de langage comptable à partir de l'analyse d'un objet spécifique : le profit. Le résultat net comptable est au fondement d'un processus de répartition socialement connoté (de la juste rémunération à la productivité marginale à la théorie de l'exploitation) et sert de référentiel dans les processus de décision stratégique (l'arbitrage aux

vues des indices de rentabilité). C'est le caractère socialement central du résultat qui en fait un enjeu de débat entre agents quant au contenu de sa base de calcul et à son utilisation. Pour autant, les références à l'objectivité, au monde des faits réels n'épuisent pas toutes les dimensions de cet objet (Devillebichot M., [1964]) (Augustin G., [1983]). Le résultat (au même titre que l'investissement, l'amortissement ou les stocks...) est un pré-construit social, une pure catégorie dans un jeu de langage. Autrement dit, on ne peut parler que d'un consensus portant sur un objet en partant de références aux critères de vérité, de justesse et d'authenticité. Dans le cas des sociétés de classes, les conditions d'une communication idéalisée, d'une entente librement consentie et rationnellement motivée ne sont pour autant jamais réalisées pour un objet aussi sensible. C'est ce qui nous autorise à passer de l'analyse de l'accord rationnellement motivé entre égaux à celle de l'exercice d'une violence symbolique des classes dominantes (de la norme unilatéralement proclamée au jeu de la comptabilité créative en passant par la rétention d'information) auquel s'opposent des ébauches de discours alternatifs. Si le résultat est une catégorie dans un jeu de langage, alors une grammaire différente autorise effectivement à présenter les choses sous un autre angle ou à y voir autre chose.

En théorie, on peut partir de la fiction du libre jeu des argumentations contradictoires qui se déroule à différents niveaux : le réel, le monde social et l'univers privé des intentions. On parle des conditions de validité de la catégorie « résultat » lorsqu'il existe un consensus autour de cet objet, dont la base repose sur l'échange réciproque des critères de vérité, d'impartialité et d'authenticité. Dans le cadre d'une analyse du jeu de langage comptable, il est possible d'avancer les correspondances suivantes :

Niveaux de discussion :	Secteurs de la réalité	Conditions de validité :
La comptabilité de trésorerie.	Le monde des faits naturels.	La vérité.
La comptabilité conventionnelle.	Le monde des normes.	La justesse.
La comptabilité créative.	Le monde intérieur.	L'authenticité.

En effet le critère de vérité, la référence au monde des faits matériels ou réels fondent une des conditions de validité rationnellement opposable à toutes contre-argumentations dans un débat sur la mesure du résultat. On se trouve dans ce cas de figure lorsque l'on raisonne par exemple dans le cadre d'une comptabilité de trésorerie (cash flow accounting) puisqu'il est alors possible de penser la correspondance entre le résultat et un référent matériel : la caisse. Pour une opération unique définitivement encaissée, le résultat sera équivalent à ce qui est en caisse. La mesure d'un ensemble d'opérations en nombre indéterminé et en déroulement continu (l'activité) est déjà plus problématique. On fait face à une multiplicité d'opérations qui interviennent à des dates différentes, qui nous engage sur des temporalités différentes (de l'instantanée que représente l'achat d'une marchandise au comptant, au temps long de l'immobilisation) et dont les conséquences sont par la même indéfiniment reportées sur des périodes ultérieures. Le caractère « réel » du résultat n'est conservé que si l'on suppose que les conséquences de toutes les opérations peuvent être dégagées à un instant donné. Autrement dit, Le temps continu des opérations s'oppose au temps discret du résultat (l'arrêt des comptes). Le résultat devient par là même arbitraire, c'est à dire sans correspondance avec son référent réel. *"Théoriquement, le montant du résultat de l'entreprise devrait être indépendant du choix d'une période de calcul et de la façon dont sont confrontés dans le temps les divers éléments de résultat. On devrait pouvoir écrire que la somme*

*des résultats théoriques est égale au résultat total de l'entreprise. Pourtant si la période retenue ne correspond pas aux rythmes économiques propres à l'entreprise, l'égalité ne semble jamais pouvoir se vérifier, les résultats calculés étant arbitraires"* (Devillebichot M. [1964], p.116). Dans les faits, la correspondance entre le résultat et la caisse, donc avec un objet réel se retrouvera pour une opération unique ou pour une entreprise cessant son activité et soldant définitivement toutes ces opérations.

La justesse des règles qui norment le calcul comptable, conditionne à un autre niveau la validité du résultat lorsque celui-ci perd de sa matérialité pour devenir un objet conventionnel. C'est notamment le cas dans le cadre d'une comptabilité d'engagement (accrual accounting). La détermination du résultat repose (on l'a déjà vu) sur l'articulation des principes de continuité, de périodicité et d'indépendance des exercices. Le principe de continuité et le principe d'indépendance impliquent (et c'est là l'essentiel !) de penser en terme de produits et de charges et non en terme de recettes et de dépenses. On peut alors raisonner abstraitement sur des opérations concernant des exercices ultérieures mais constatées par avance que l'on retraitera par le biais de la régularisation. On peut aussi prendre en compte des opérations fictives ne donnant pas lieu à décaissement (les amortissements et provisions). Le résultat devient une construction intellectuelle sans rapport directe avec le support matériel que constitue la caisse. Si le résultat devient un objet conventionnel alors l'impartialité des règles guidant le calcul, devrait fournir une des conditions de sa validité. De la libre discussion entre agents sur la justesse des normes, de l'intégration de la diversité des points de vue doivent pouvoir résulter un accord sur les normes prescrites garantissant la prise en compte des intérêts de chacun (actionnaires, salariés, Etat, tiers...). Dans le cas d'une société divisée en classes, les conditions d'une communication idéalisée ne sont pour autant jamais réalisées. Ici, c'est le point de vue unilatéral du propriétaire qui s'impose dans la construction comptable aux travers d'un jeu de normes dont on a montré qu'il s'interrogeait moins qu'il ne se respectait (le principe de régularité). Le bilan est construit en partant de l'optique du propriétaire. A l'actif du bilan, on trouvera ce que possède le propriétaire et au passif, son enrichissement par le biais de la situation nette. Il en est de même pour le compte de résultat ou toutes les rémunérations des apporteurs des facteurs de production sont des charges à l'exception de la rémunération des propriétaires (dividendes et réserves). Dans la définition même du résultat comptable, on retrouve tout un travail de catégorisation, de conceptualisation qui se conçoit du point de vue du propriétaire et qui est l'expression d'un projet pratique. Le résultat net comptable exclu bien les intérêts versés qui rémunèrent pourtant le capital engagé au même titre que les dividendes, de même pour ce qui concerne certaines rémunérations des dirigeants telles que les jetons de présence. La rémunération du directeur doit-elle être considérée comme un salaire ou comme une part du profit ? De ce travail de catégorisation résulte deux conséquences : (i) *« D'abord, on amenuise autant qu'il est possible la part de ce qu'on peut véritablement appeler profit ; on arrive à en faire une quantité minime et d'un caractère exceptionnel. Et ce minimum, on l'écrase sous une série d'éléments déjà justifiés : salaire, intérêt, prime pour le risque. C'est une façon inconsciente chez certains, de défendre le rôle et la rémunération de l'entrepreneur. »* (Perroux F. [1926], p.321) ; (ii) Au centre de la comptabilité, il y a bien l'enrichissement des propriétaires du capital et la question posée ne peut jamais par construction, être celle de la maximisation des salaires. *« Pourquoi en comptabilité appelle-t-on les salaires des charges et les dividendes des profits et non l'inverse ? L'erreur vient du fait qu'il n'y a pas plus de raison de dire que le rôle de l'entreprise est de maximiser le profit que de maximiser le salaire de Sam Smith, le portier adjoint »* (Cyert R. et March J. [1963] cité par Gensse P. [1996] p. 226).

En théorie, les conditions de validité d'un résultat peuvent aussi se discuter par référence au critère de sincérité qui lui relève du monde des intentions. En raisonnant dans le cadre de la comptabilité créative, on s'autorise à affirmer que le résultat est trop souvent l'objet de manipulation parce qu'il représente un enjeu politique et parce que les règles de calcul de par leur caractère conventionnel offrent des marges de manoeuvre qu'utilisent les entreprises. Dans la théorie du langage, on parle

d'action stratégique (celle qui prend autrui comme objet dans une logique de calcul égoïste) et de manipulation (l'illusion consciemment entretenue) par opposition à une communication idéalement transparente (celle qui vise à convaincre autrui en jouant sur la rationalité de l'argumentation). L'indicateur affiché de la santé de l'entreprise résulte en partie d'un choix de politique de gestion effectué par les dirigeants de cette entreprise qui réagissent aux attentes supposées de leurs partenaires. L'entreprise peut choisir de minimiser son résultat en fonction de considérations fiscales ou de le répartir dans le temps en fonction des attentes supposées des actionnaires (la perception du risque). Elle peut choisir de présenter une image favorable à son banquier ou le contraire à ses salariés. La majorité des entreprises ont des pratiques qui visent à « présenter » ou à façonner leur résultat. L'estimation comptable ne renvoie jamais à une pure activité contemplative et technique. Les politiques d'amortissement et de provision constituent des exemples de manipulation sans parler de pratiques plus délictueuses : par exemple le mécanisme des prix de transfert dans le cas des multinationales qui leur permet de transférer leurs bénéfices vers des paradis fiscaux par un jeu de sur-facturation ou de sous-facturation du prix de certaines marchandises.

#### IV.- CONCLUSION

La justification des décisions prises dans le monde de l'entreprise procède trop souvent d'un argument d'autorité : la parole de l'expert, le poids des chiffres, le mythe des sciences sociales ou la référence au réel. La proposition vraie ou supposée telle est celle qui en toute logique clos le débat. Les questions politiques (celles qui doivent faire l'objet d'un débat ou s'affrontent des arguments contradictoires) se transforment alors en questions techniques (la solution qui s'impose et qui devance parfois les questions). La marge de liberté au niveau des décisions à prendre, n'existerait que sur les points pour lesquels les faits n'ont pas encore conduit à trancher ou sur un espace de valeurs qu'il convient de privilégier (des résidus d'archaïsme pour certains) et à l'intérieur duquel la science ou le bon sens nous indiqueraient le chemin du possible. En insistant au contraire sur le caractère pré-construit des objets sociaux (ceux-là même qui sont au centre des jeux d'interaction entre acteurs), nous voulions montrer qu'il y a là de la place pour des débats, parce que le critère de vérité n'épuise pas l'intégralité du sens de l'action sociale. Vouloir la transparence du débat, c'est refuser l'argument d'autorité (la parole de l'expert) là où chacun ne doit rechercher que le consensus librement consenti et rationnellement motivé. *« La rationalisation sur le plan du cadre institutionnel ne peut s'accomplir qu'au sein du milieu de l'interaction médiatisée par le langage elle-même, c'est à dire grâce à une libération de la communication. Une discussion publique, sans entraves et exempte de domination, portant sur le caractère approprié et souhaitable des principes et normes orientant l'action, à la lumière des répercussions socioculturelles des sous systèmes d'activité rationnelle par rapport à une fin qui sont en train de se développer - une communication de cet ordre à tous les niveaux de la formation de la volonté politique, et à laquelle serait restituée son caractère politique, voilà le seul milieu au sein duquel est possible quelque chose qui mérite de s'appeler rationalisation »* (Habermas J. [1973], p.67-68).

Des ébauches de discours alternatifs existent et les développements sur les nouveaux critères de gestion en sont un exemple (Bocarra P. [1983], [1985]) (Lojkine J. [1996]) (Louchart JC. [1995]). Un autre langage est logiquement possible (voire souhaitable) parce que le critère de vérité n'épuise pas toutes les dimensions de la discussion. On parle alors d'un travail de ré-interprétation des situations vécues, celui qui donne à voir autre chose en partant d'un autre point de vue. *« Interpréter la réalité de manière différente ne veut pas dire : donner des interprétations sélectives différentes à l'intérieur du même système de référence des faits descriptibles, mais plutôt concevoir des systèmes de référence différents. Ils ne se fondent plus sur le critère théorique de la correspondance entre signes et état de choses, mais chacun des systèmes de référence établit de*



*manière pratique des points de vue qui pré-déterminent une certaine relation entre signes et état de choses : il existe autant de types d'états de choses qu'il existe de grammaires. Interpréter la réalité différemment ne signifie pas, justement, à ce niveau transcendantal du langage, les interpréter seulement de manière différente, mais intégrer la réalité à des formes de vie différentes* (souligné par nous) (Habermas J. [1987c], p.164). A une lecture à sens unique de l'activité de l'entreprise s'oppose un travail de ré-interprétation de la situation en partant d'une analyse des catégories constitutives de l'objet résultat (les soldes intermédiaires de gestion). Le niveau conventionnel de mesure de l'activité productive est nous l'avons dit, celui sur lequel il est possible de s'entendre à titre d'objectif commun pour tous les membres de l'organisation puisqu'il garantit la prise en compte des intérêts de chacun. Il se décrypte alors ici à partir de l'indicateur « valeur ajoutée », celui qui permettrait une possible prise en compte simultanée des intérêts des propriétaires, de ceux des salariés et de ceux de la collectivité par opposition à la catégorie « résultat net » qui nous amène à ne plus voir le salaire que sous l'angle d'une charge à minimiser. Précisons que le contenu des nouveaux critères de gestion (en lui-même discutable) nous importe moins que la nature de la démarche engagée : contester au patronat, le monopole de la seule gestion rigoureuse, esquisser les contours d'un autre possible dans le cadre d'une bataille d'opinions. La question posée est donc celle de la possible appropriation de ce travail d'élaboration théorique par le collectif de travail, placé quant à lui dans le cadre d'une situation pratique. Une juste appréciation de la portée de cette démarche se fait dans la référence au poids de sa contribution dans l'émergence d'une société plus juste. Ses limites (ce qui lui donne son caractère d'esquisse) s'exprime clairement dans l'acceptation implicite d'un débat à partir du seul jeu des catégories comptable dont on a montré qu'elles s'interrogeaient moins qu'elles ne se respectaient. Or le terrain de l'économie n'est peut être pas celui sur lequel il conviendrait de se positionner, puisqu'il est selon le mot de K. Korsh, toujours le terrain de l'ennemi.

## **BIBLIOGRAPHIE.**

- AUGUSTIN G. [1983], « Les principes et conventions comptables sont-ils intangibles », *Revue française de comptabilité*, n°140, novembre, p 409-419.
- BABEAU A. [1985], *Le profit*, collection que sais-je, PUF, Paris, (1969).
- BOCARRA P. [1983], *Intervenir dans la gestion avec de nouveaux critères*, Editions Sociales Paris.
- BOCARRA P., [1985], *12 leçons en gestion et économie d'entreprise*, Editions Sociales, Paris.
- BONNET F. [1995], *Pièges et délices de la comptabilité créative*, Economica, Paris.
- BOUSSARD D. [1983], « Sur la pertinence des images comptables », *Les cahiers français*, n°210, mars/avril, p 13-17.
- BOUSSARD D. [1984 a], « L'impact économique des choix comptables : Essai de synthèse des débats et recherche », *Revue française de comptabilité*, n° 147, Juin, p 230-239.
- BOUSSARD D. [1984 b], « L'impact économique des choix comptables : Essai de synthèse des débats et recherche », *Revue française de comptabilité*, n° 148, Juillet/Août, p 271-277.
- BOUSSARD D. [1984 c], « La comptabilité comme image de l'entreprise : Un modèle faible », *Economie et société*, série science de gestion, n°11-12, novembre/décembre, p 135-157.
- BOUSSARD D. [1989], « Problématique d'un savoir comptable », *Encyclopédie de gestion*, Economica, Paris, p 2295-2306.
- BOUSSARD D. [1996], « Essai sur la signification littérale de l'expression true and fair », *Mélanges en l'honneur du professeur Claude Pérochon*, Foucher, Paris, p 241-252.
- CAPRON M. [1990], « La comptabilité : Faut-il y croire pour avoir confiance ? », *Gérer et comprendre*, n°21, décembre, p 75-83.

- CAPRON M. [1993], *La comptabilité en perspective*, collection repères, La Découverte, Paris.
- CAPRON M. et LACOMBE-SABOLY M. [1996], *Introduction à la comptabilité d'entreprise*, collection repères, La Découverte, Paris.
- CASTA J. [1989], « La comptabilité et ses utilisateurs », *Encyclopédie de gestion*, Economica, Paris, p 407-426.
- CASTA J. [1989], « Politique comptable des entreprises », *Encyclopédie de gestion*, Economica, Paris, p 2087-2104.
- COLASSE B. [1983], « Les principes comptables », *Les cahiers français*, n°210, mars/avril, p 7-11.
- COLASSE B. [1996], *La comptabilité générale*, Economica, Paris.
- CYBERT A. [1983], « Questions sur la comptabilité », *Les cahiers français*, n°210, mars/avril, p 69-72.
- DEVILLEBICHOT M. [1964], *Profit, revenu et résultat de l'entreprise*, Sirey, Paris.
- DI RUZZA R. [1988], *Éléments d'épistémologie pour économistes : la dernière instance et son ombre*, PUG, Grenoble.
- FOURRASTIE J. et KOVACS A. [1995], *La comptabilité*, collection que sais-je, n°111, PUF, Paris, (1943).
- GENSSE P. [1996], « L'invention comptable de la réalité : Entre la règle et le mythe », *Mélanges en l'honneur du professeur Claude Pérochon*, Foucher, Paris.
- HABERMAS J. [1973], *La technique et la science comme idéologie*, éditions Gallimard, Paris.
- HABERMAS J. [1976], *Connaissance et intérêt*, Gallimard, Paris.
- HABERMAS J. [1986], *Morale et communication*, Editions du Cerf, Paris.
- HABERMAS J. [1987 a], *Théorie de l'agir communicationnel tome 1 : Rationalité de l'agir et rationalisation de la société*, Fayard, Paris.
- HABERMAS J. [1987 b], *Théorie de l'agir communicationnel tome 2 : Pour une critique de la raison fonctionnaliste*, Fayard, Paris.
- HABERMAS J. [1987 c], *Logique des sciences sociales et autres essais*, PUF, Paris.
- LASSEGUE P. [1962], « Esquisse d'une épistémologie de la comptabilité », *Revue d'économie politique*, tome LXXII, p 314-326.
- LASSEGUE P. [1996], *Gestion de l'entreprise et comptabilité*, Dalloz, Paris.
- LOJKINE J. [1996], *Le tabou de la gestion : la culture syndicale entre contestation et proposition*, Editions Ouvrière, Paris.
- LOUCHART JC [1995], *Nouvelles approches des gestions d'entreprise*, éditions l'Harmattan, Paris.
- MANGENOT M. [1976], *La comptabilité au service du capital*, Delarge, Paris.
- PERROUX F. [1926], *Le problème du profit*, PUG, Grenoble.
- PINARDON F. [1989], *la rentabilité une affaire de point de vue*, l'Harmattan, Paris.
- RAYBAUD J. [1992], « les principes comptables », *Encyclopédie du management*, Vuibert Paris, p 386-405.
- SALAI R., BAVEREZ N, et REYNAUD B. [1986], *L'invention du chômage*, collection économie en liberté, PUF, Paris.
- VLAEMMINCK J. [1979], *Histoires et doctrines de la comptabilité*, Pragnos, Paris, (1956).