

## **Eve Chiapello , Chapitre 8 : La construction comptable de l'économie**

In: *La comptabilité, la société et le politique. Mélanges en l'honneur du Professeur Bernard Colasse*, Coordonné par Marc Nikitin et Chrystelle Richard, *Economica*, Mai 2012, pp. 128-135

Cet article est une version française, raccourcie et légèrement travaillée pour la circonstance de l'article publié en allemand :

Die Konstruktion des Wirtschaft durch das Rechnungswesen, 2009,  
in: *Diskurs und Ökonomie. Diskursanalytische Perspektiven auf Märkte und Organisationen*, Diaz-Bone Rainer, Krell Gertraude (dir.), Wiesbaden: Verlag für Sozialwissenschaften (VS-Verlag), 125-149



## Chapitre 8

# La construction comptable de l'économie

Eve Chiapello

Bernard Colasse a montré tout au long de son travail de chercheur que si la comptabilité est le produit d'un certain nombre de conventions (Amblard, 2004), ces conventions ne sont pas arbitrairement choisies. Elles découlent dans la tradition anglo-saxonne depuis les années 1970 de cadres conceptuels (Colasse, 2009a), elles sont fondées sur des théories comptables (Colasse, 2009c) en dialogue avec la théorie économique (Colasse, 2005b). Les controverses sont nombreuses sur les conventions à adopter et le choix s'effectue selon des processus politiques qui varient en fonction des pays (Colasse, Standish, 1998 ; Colasse, Pochet, 2007 ; Colasse, 2009b). Ainsi les choix de conventions comptables sont indissociablement politiques (ils dépendent des processus de décision et des intérêts en présence) et théoriques (ils répondent notamment à des préoccupations de cohérence conceptuelle). Ces choix sont pour finir déterminants car ils définissent ce qui est donné à voir des entreprises (Colasse, 2008a ; 2008b ; 2005a). Entrer dans le détail de l'analyse des conventions comptables, comprendre d'où elles viennent et ce qu'elles produisent, comprendre que ce qui se joue dans la comptabilité a une portée sociale et politique, c'est bien ce à quoi nous invite l'œuvre de Bernard Colasse.

Comme bien d'autres, j'ai adoré ces leçons qui m'ont convaincue de l'extraordinaire importance de la comptabilité dans la construction de notre système économique. C'est cette thèse que je prolonge ici en

cherchant à relier ce que nous savons de la comptabilité et les réflexions des sociologues de l'économie.

La sociologie économique nous a appris à considérer tous les processus économiques comme des processus socialement construits. Ceux-ci reposent en effet sur des cadres institutionnels et des ensembles de normes sociales – variables dans le temps et dans l'espace- qui orientent et règlent les comportements économiques et qui sont assorties de sanctions permettant d'en garantir le respect. Selon cette conception, les activités économiques ne sont pas autonomes et indépendantes du reste de la société, mais une partie intégrante du système social.

Parmi les innombrables artefacts qui contribuent à façonner le fonctionnement économique et à lui donner une forme à la fois précise et historiquement changeante, nous nous intéressons spécifiquement ici à la comptabilité des entreprises. La comptabilité n'est pas un artefact anodin parmi d'autres de la vie économique. Elle a en effet un impact profondément structurant et construit l'un des agents principaux du système économique : l'entreprise (partie 1). Par ailleurs, la comptabilité joue un rôle majeur dans la construction sociale de cette sphère réputée autonome de l'économie au sens où elle est l'un des agents de son autonomisation (partie 2). Enfin, nous étudierons les rapports entre la comptabilité et la théorie économique. Différents travaux ont montré ces dernières années le pouvoir performatif de la théorie économique, au sens où la théorie économique tend à rendre le monde conforme à ses descriptions. Nous montrerons donc quel rôle joue la comptabilité dans cette performativité (partie 3).

## **1. La comptabilité, source de construction de la firme**

Notre système économique est fondé sur l'existence d'entreprises qui organisent la rencontre du travail et du capital de façon à produire des biens et des services qui sont vendus ensuite au cours de transactions marchandes à d'autres entités ou personnes physiques. Les mécanismes de distribution des revenus dans notre société sont largement fondés sur l'activité des entreprises, qu'il s'agisse des salaires versés aux salariés, des frais financiers payés aux prêteurs, des dividendes versés aux actionnaires, des prix payés aux fournisseurs, des impôts versés à la puissance publique. A bien des égards, la connaissance d'un système économique passe par la compréhension du fonctionnement de ces entreprises. La théorie économique néo-classique a tendu à négliger cette réalité pour se concentrer sur l'analyse du fonctionnement des marchés et tenir les acteurs de ces marchés pour des acteurs non problématiques. Elle peine à comprendre ce qu'est l'entreprise. Les différentes

représentations disponibles sont souvent réductrices (l'entreprise est-elle une fonction de production ? un nœud de contrats ?.....). Elles tendent en outre à ramener l'entreprise à un acteur décisionnaire unique, donnant au marché seul la fonction de distribution et circulation des richesses alors que c'est en fait l'ensemble du système fait de *hiérarchies* et de *marchés* qu'il faut comprendre (Coase, 1937 ; Williamson, 1985). Notre thèse est que la comptabilité est l'un des artefacts principaux qui permettent à la firme de fonctionner en tant qu'entité autonome. La comptabilité est donc au cœur de la construction de notre système économique fait d'entités et de relations marchandes entre entités (Sombart, 2001).

Parmi les problèmes qui se posent à celui qui essaie de cerner ce qu'est l'entreprise, est celui des frontières de la firme. Qui travaille pour l'entreprise et qui ne travaille pas pour elle ? Quelles sont les machines, installations dont elle dispose ? La première idée est de s'appuyer sur le droit des sociétés et de répondre que les frontières sont gardées par la forme juridique des statuts. Mais cette réponse est insuffisante, car bien souvent les entreprises sont constituées d'un entrelacs de structures juridiques, liées par des contrats de service et des liens de capitaux. Les théoriciens du droit expliquent d'ailleurs que l'entreprise en tant qu'entité n'existe pas en droit. « *L'ombre de l'entreprise en tant qu'unité organisationnelle est partout récente derrière le droit économique moderne, sans que jamais l'entreprise n'apparaisse, dans son unité, en tant que telle* » (Robé, 1999, p.12). L'unité organisationnelle de la firme est construite juridiquement par un circuit de contrats organisés par l'entrepreneur ou la société (s'il y a un contrat de société). Le contrat de société auquel on pense comme fondement de l'entreprise n'est en fait qu'un contrat particulier qui crée une personne morale qui aura ensuite la capacité de conclure tous les contrats nécessaires à l'activité. Mais ce contrat de société n'est pas l'entreprise. C'est encore plus vrai quand l'action organisationnelle est organisée à partir de plusieurs sociétés comme dans le cas de groupes. Le droit, s'il contribue à la construction de la firme, n'y suffit pas.

La comptabilité apporte dès lors quelque chose d'important : elle rend compte de l'ensemble des flux financiers liés au circuit de contrats dans un même cadre synthétique. Elle permet de résumer en les cumulant les transferts financiers liés à de nombreux contrats disparates. Elle rend visible une certaine unité de la firme. La comptabilité est sans doute la meilleure des gardiennes des frontières de la firme. Non que cette question soit plus simple pour les comptables que pour les juristes, mais parce que le rôle de la comptabilité est d'enregistrer toutes les transactions qui affectent l'entité économique dont les comptes sont tenus. Dès lors, contrairement à tous les autres acteurs du monde économique, le

comptable ne peut se passer d'une définition précise et opérationnelle de l'entité économique. Il s'agit de l'un des thèmes majeurs de production de la doctrine comptable qui guide les pratiques. Et cette définition est contingente : elle évolue selon les époques et les pays. Si on prend le cas des actifs dont dispose la firme, certaines réglementations comptables imposent de ne considérer comme actif que des biens sur lesquels la firme dispose d'un droit de propriété plein et entier. Dans d'autres systèmes, comme celui de l'*International Accounting Standards Board* (IASB), sont considérés comme des actifs tous les biens dont la firme supporte l'essentiel des risques et bénéficie de l'essentiel des avantages. Il s'agit d'une définition différente.

La comptabilité a ensuite comme output la production d'états de synthèse que sont le bilan et le compte de résultat qui sont censés donner sous forme de deux tableaux synthétiques une image économique de la firme et de ses performances lors de la dernière période écoulée. C'est en fait l'une des seules images unifiées dont nous disposons, surtout pour les firmes les plus grandes et les plus diversifiées. Et encore, ces images unifiées ne sont-elles visibles de l'extérieur de la firme que pour les entreprises qui produisent des comptes consolidés et qui doivent diffuser cette information car elles font appel public à l'épargne. Les autres sont invisibles, bien que leur pouvoir de marché ou financier puisse être considérable. La comptabilité est bien l'instrument de visibilité (Colasse, 2005a ; 2008b) et par là de création de la réalité « entreprise » que ce soit pour ses managers et dirigeants, ou plus largement- dans certains cas particuliers- pour le public.

Si la firme est effectivement construite en partie par la comptabilité, alors les choix comptables sur lesquels repose l'établissement des comptes influent sur la définition de la firme et son fonctionnement dans l'économie réelle. Les analyses de Richard (2005) sur les différentes conceptions du bilan permettent d'illustrer cette idée.

Une première conception dite « *statique* » du bilan semble dominante au XIX<sup>ème</sup> siècle. On cherche à y donner une image de l'entreprise en valeur d'aujourd'hui. Peu importe les transactions passées : ce qui compte est la valeur à la date de parution du bilan. La perspective retenue pour valoriser en valeur actuelle est celle de la liquidation de l'entreprise. Les entreprises sont conçues comme mortelles et le bilan cherche à évaluer l'argent que l'on pourra tirer de la vente des actifs en cas de fermeture.

Cette conception statique fait place au début du XX<sup>ème</sup> siècle à une conception dite « *dynamique* ». Ce type de traitement comptable repose sur le principe dit « de continuité d'exercice », c'est-à-dire sur l'hypothèse que la firme est durable. Dès lors, la question de sa valeur liquidative ne se pose pas. En revanche, il faut savoir si les activités de la firme sont bénéficiaires et si on vend au dessus du coût de revient.

La préoccupation principale est d'étaler dans le temps les coûts qui s'apparentent à des investissements, de façon à répartir équitablement sur toutes les productions le coût de l'investissement qui a servi à chacune. Dans le modèle statique du XIX<sup>ème</sup> en revanche, il importait de passer le plus rapidement possible en charge le coût des investissements considérés comme non récupérables si les affaires tournaient mal. Les premières années étaient donc grevées d'une part de l'investissement supérieure aux années suivantes.

Enfin, nous venons de revenir avec les *International Financial Reporting Standards* (IFRS) à une conception statique du bilan (non plus en coût historique mais en valeur actuelle). La nouvelle phase statique diffère de la première car le principe de valorisation est différent. La perspective de liquidation n'est pas celle qui est retenue. Les entreprises ne meurent pas : elles se transforment et se recomposent. Elles sont conçues comme des paniers d'activités relativement autonomes. La valeur actuelle retenue est la valeur d'usage, et cette valeur est indépendante du coût ou des dépenses engagées. Seule compte l'utilité de cet actif, c'est-à-dire ici les flux de revenus futurs que l'on peut en attendre.

Derrière chacune de ces conceptions du bilan, se cachent donc bien des conceptions de l'entreprise différentes (Chiapello, 2005). En particulier la conception récente considère la firme comme un portefeuille d'activités recombinaibles, comme un panier de marchandises. Elle est associée à un stade du capitalisme marqué par le rôle central des marchés financiers qui font commerce d'entreprises. La conception dynamique va de pair en revanche avec une entreprise conçue non pas comme une marchandise mais comme le lieu de production de la marchandise. L'activité de production et de commercialisation de produits est au cœur de la représentation dynamique et les marchés qui préoccupent sont ceux où s'échangent les produits, non les entreprises.

Cet exemple montre tout l'intérêt qu'il y a à étudier les choix comptables qui sont opérés et à les mettre en relation avec un mode de fonctionnement de l'économie réelle. Nous considérons que la comptabilité n'est pas seulement un résultat des interactions économiques : elle est aussi un instrument puissant de cadrage et de production de la réalité économique. C'est en fait la conception de ce qu'est une entreprise que médiatisent les normes comptables et toute transformation des normes accompagne et fait exister une nouvelle définition de la firme. La question du type d'entreprise que supposent les normes comptables a d'autant plus d'importance que les normes rétroagissent sur le monde économique en le co-produisant au même titre que les autres institutions qui permettent au capitalisme de fonctionner.

Nous souhaitons maintenant aborder une autre contribution centrale de la comptabilité à la construction de l'économie.

## **2. La comptabilité comme moyen du désencastrement de l'économie**

L'un des traits de la modernité qui préoccupait Polanyi (1983) était l'autonomisation relative d'une sphère économique concrète et du raisonnement économique lui-même. Le problème de K. Polanyi est celui du pouvoir pris par le marché auto-régulateur dont il dénonce dans *La Grande Transformation* l'extension, en particulier quand il s'étend aux trois marchandises fictives que sont la terre, le travail et l'argent, produisant une destruction profonde du tissu social. Il lui importe dès lors de montrer que le marché n'est pas « naturel » et qu'il existe une variété d'autres systèmes économiques. Après la seconde guerre mondiale, il s'appuie sur l'anthropologie dans le cadre de sa collaboration avec Arensberg (Polanyi, Arensberg, 1975) pour montrer que les sociétés dites primitives sont soumises à d'autres règles de réciprocité et de redistribution que celles du marché, et que ces règles permettent d'organiser néanmoins la subsistance des personnes. C'est à partir de ces travaux qu'il forge les notions d'économie *encastrée* ou *désencastrée*.

La première étape de son raisonnement consiste à différencier deux notions très différentes qui sont confondues dans l'idée d'économie, ce qu'il appelle l'économie substantielle (ou sens substantif) et l'économie formelle (ou sens formel). Le sens substantif embrasse l'ensemble des moyens employés par l'homme pour satisfaire ses besoins matériels tandis que le sens formel dérive du caractère logique de la relation entre fins et moyens. Le sens formel renvoie à une situation bien déterminée de choix, de calcul, entre des usages alternatifs de moyens en situation de rareté. Dans un deuxième temps, il étudie des sociétés primitives avec la définition substantielle et montre qu'en fait l'économie y est « encadrée », c'est à-dire qu'elle n'a pas générée d'institution autonome et qu'elle est déterminée par d'autres mobiles que celui du gain. La notion de propriété n'est pas présente et il n'y a pas non plus de recherche systématique d'économie de moyens ou de travail.

Dès lors, il est possible d'affirmer que dans ces cultures il est impossible de dire ce qui est « économique ». La catégorie même d'économique (le sens formel) n'a de sens que dans notre monde. « *Il faut nous défaire de la notion bien enracinée selon laquelle l'économie est un terrain d'expérience dont les êtres humains ont nécessairement toujours été conscients. (...) Les faits économiques étaient à l'origine encadrés dans des situations qui n'étaient pas en elles-mêmes de nature économique, non plus que les fins et les moyens qui étaient*

*essentiellement matériels. La cristallisation du concept d'économie fut une affaire de temps et d'histoire.* » (Polanyi, Arensberg, Pearson, 1975, p. 237). Or pour Polanyi, le marché est le prototype même de l'institution économique désencastrée du reste de la vie et c'est cette prise d'autonomie qui a abouti à un asservissement de la société et aux destructions notamment de la grande dépression des années 1930.

La notion d'encastrement est plus connue de nos jours du fait des travaux de Granovetter (2000). Mais le problème de Granovetter est différent, car il étudie les marchés modernes, *ie.* une société où l'économie est largement désencastrée, où il y a des institutions économiques spécialisées (des entreprises) et des espaces d'échanges purement marchands. Le combat de Granovetter est de dire que cet objet « marché », qui a été laissé de fait aux économistes, doit devenir un objet de la sociologie, car en fait, les marchés réels sont plus « encastres » qu'on ne le dit. En particulier nous dit-il, les comportements sur les marchés sont déterminés par les relations personnelles des personnes qui y interviennent.

Or, selon nous s'il est certes important de montrer que les objets de l'économie sont étudiables par la sociologie et qu'ils ne sont pas totalement détachés des autres aspects de la vie en société, il est tout aussi nécessaire de se poser la question des ressources sociales qui sont mobilisées pour tenter d'autonomiser malgré tout la sphère de l'économie et rendre crédible l'usage du label « économique ». Il importe que l'on étudie aussi le désencastrement de l'économie comme un processus social et pas seulement l'encastrement qui est peut être résiduel.

Louis Dumont (1977) est un auteur, anthropologue principalement et donc sensible à la suite de Polanyi et Arensberg au désencastrement de l'économie dans les sociétés occidentales, qui s'est posé cette même question, non pas de ce qui rattache l'économie à la société – comme Granovetter, mais de ce qui la détache. Louis Dumont est allé chercher sa réponse dans l'histoire des idées. Il repart de la tentative de l'anthropologie économique et constate qu'en fait ce qui est surtout marquant quand on étudie les sociétés traditionnelles n'est pas tant que l'économie y est encastree mais qu'on a du mal à voir de l'économie ! Il va donc chercher à comprendre la genèse de la pensée économique, *c'est-à-dire « l'émergence par séparation ou différenciation du point de vue nouveau »*. « *L'ère moderne a été témoin de l'émergence d'un nouveau mode de considération des phénomènes humains et de la délimitation d'un domaine séparé qui sont couramment évoqués pour nous par les mots économie, économique.* » (Dumont, 1977, p.43)

Notre thèse consiste à souligner la contribution de la comptabilité à l'émancipation des institutions économiques et à leur autonomisation

(ce que nous avons vu plus haut au sujet de la construction comptable de l'entreprise) mais aussi à la construction de ce point de vue « typiquement économique » qui permet de voir dans une situation ce qui est économique et ne l'est pas. L'histoire de la pensée économique nous apprend comment le discours économique s'est peu à peu s'émancipé du discours politique au sein duquel il est né (comme en témoigne l'appellation ancienne d'économie politique). Mais elle ne permet pas de rendre compte de la diffusion massive de la grille d'analyse « économique », au point qu'il s'agit dans notre société d'un savoir communément distribué. Or les systèmes de quantification comptable jouent un grand rôle dans les processus de socialisation qui permettent la diffusion et la reproduction des catégories de l'économique.

En effet, on peut considérer la comptabilité comme un dispositif général de traduction de l'ensemble des événements affectant la firme dans un langage monétaire permettant de mettre en équivalence des facteurs et des questions profondément disparates (Espeland, Stevens, 1998). Plus encore, la comptabilité organise une synthèse algébrique de ces éléments en construisant une représentation finalisée (orientée vers la « *bottom line* »). Les soldes et les ratios qu'elle permet de calculer deviennent l'étalon général à l'aune duquel il faut juger des événements qui auparavant étaient tout autant économiques, sociaux, politiques. Retraduit comptablement, il ne reste d'eux que la dimension économique qui permet de les mettre en équivalence.

La recherche comptable d'inspiration sociologique publiée notamment dans la revue *Accounting, Organization and Society* a souligné de multiples fois les effets de « *création de réalité* » économique induits par la comptabilité. Ainsi Hopwood (1992) soulignait-il que « *la comptabilité n'est pas une simple révélation de l'économique. En rendant spécifique à ce qui était auparavant général et ambigu, elle permet de diffuser à travers l'organisation des modes de pensée et une compréhension économique. Dans ce processus, la comptabilité est bien capable de rendre l'organisation encore plus orientée économiquement que ce qu'elle aurait été sans cela.* » (Hopwood, 1992, p. 136, notre traduction).

La comptabilité ne se contente pas de faire vivre des réalités qu'elle crée, et des points de vue spécifiques. Son rôle va au-delà, car dans cette opération de mise en lumière des aspects économiques se cache une opération de découpage dans le tissu des relations sociales et donc de désencastrament au sens propre. La comptabilité permet de séparer ce qui est « économique » (et qui entre dans le calcul) de ce qui ne l'est pas (et qui en est exclu). Après son passage, « l'économique » n'est pas seulement visible, il est aussi « désencastré », détaché formellement pour les besoins de l'analyse et de la prise de décision autonome, des aspects sociaux ou politiques

auxquels il est pourtant lié. La construction comptable tend bien à construire une sphère autonome qui devient régie par des lois différentes.

La comptabilité seule est néanmoins insuffisante pour produire du désencastrement. La monétisation et la marchandisation sont des conditions nécessaires, dans la mesure où la comptabilité se base sur les quantifications monétaires que produisent les échanges marchands de marchandises contre argent. Inversement, la seule évaluation monétaire des biens par les marchés est insuffisante pour construire le point de vue économique. Il faut encore que puissent se déployer les formes de calcul et les raisonnements propres à la sphère économique que la comptabilité seule permet d'instrumenter. C'est ce que disait déjà Max Weber quand il associait le développement du capitalisme à celui d'une forme de calcul économique particulier, le « calcul en capital » qui suppose un outil comptable particulier fondé sur la monétisation et la marchandisation, par opposition au « calcul naturel » (Weber, 1971, 1991).

La comptabilité est centrale dans la construction de notre économie. Celle-ci est marquée par l'existence de grandes organisations autonomes dont l'existence transcende celle des êtres humains qui y travaillent, les possèdent ou en achètent les productions, ainsi que par l'autonomisation d'un point de vue économique qui tend à détacher ce qui est proprement « économique » du social, du politique, et plus largement du tissu continu de la vie. Dans les deux cas, la contribution de la comptabilité est majeure, qu'il s'agisse de la mise en visibilité de l'entité économique ou du désencastrement de l' « économique ».

Nous développons maintenant une troisième idée qui est celle de la contribution de la comptabilité au pouvoir performatif de la théorie économique.

### **3. La comptabilité, au cœur de la performativité de la théorie économique**

La théorie économique est habituellement conçue par ses producteurs comme une théorie scientifique qui vise à décrire, comprendre et expliquer le fonctionnement de l'économie. Une thèse inverse a vu le jour avec Callon (1998). Selon lui, la théorie économique ne décrit pas le monde économique, elle contribue à lui donner forme, elle le « performe ». La représentation de l'économie produite par la théorie économique tend à inspirer des actions, des réglementations et des politiques qui rendent la vie économique de plus en plus conforme à la théorie. Malgré son caractère peu orthodoxe, une telle thèse, si l'on en croit les analyses de Foucault (2004), ne serait cependant pas réfutée par les économistes néo-libéraux. Leur

adhésion au marché comme forme sociale idéale, les conduit en effet à promouvoir une transformation de la plupart des processus sociaux en marchés et une organisation de leur « régulation » garantissant un fonctionnement de marché conforme à la théorie. Cette transformation conduit également à généraliser la forme « entreprise » d'organisation et de prise de décision.

Une illustration célèbre de la performativité de la théorie économique est offerte par MacKenzie et Millo (2003) qui montre comment le modèle de Black et Scholes a été utilisé par les personnes échangeant des options sur les marchés pour estimer leur prix. Ce faisant, les prix observés se sont peu à peu alignés sur les prédictions du modèle. Le modèle avait bien créé le marché. Il n'en était pas un descripteur.

La comptabilité a un rôle essentiel dans de nombreux processus qui conduisent à rendre la réalité économique plus conforme la théorie économique et c'est ce rôle que nous développons maintenant.

Il importe de comprendre que cet enrôlement de la comptabilité par la théorie économique est rendu possible parce qu'il existe une relation ancienne entre la comptabilité et l'économie théorique. La première a en effet fourni bon nombre de concepts à la seconde, si bien que le pouvoir performatif de la seconde repose en partie sur sa capacité à s'accrocher dans le monde à des représentations indigènes construites par les hommes d'affaires et les marchands. Parlant pour partie le langage de la comptabilité, l'économie théorique a pu s'accrocher en retour aux pratiques comptables pour faire exister ses concepts économiques retravaillés.

Le fait que les pratiques comptables aient été de grandes inspiratrices pour les premiers économistes, n'est plus vraiment à démontrer. Comptables et économistes classiques partagent le même vocabulaire : coût, dépenses, investissement, capital, actifs, revenus, bilan, budget, dépense, profit, *etc.* Le concept de capital qui est central dans la théorie économique l'est aussi en comptabilité et en provient même. Au titre de l'influence du cadre comptable sur la genèse de la pensée économique, nous avons-nous même montré (Chiapello, 2007) que K. Marx s'était intéressé de près à la comptabilité en partie double de son temps et que celle-ci l'avait aidé à conceptualiser le fonctionnement du système capitaliste.

Ces moments de proximité pendant lesquels la théorie économique s'appuie sur la comptabilité des entreprises pour construire une représentation du monde économique qui lui reste propre ont garanti des passages entre les deux sphères et expliquent la tentation régulière d'un retour de la théorie économique vers la comptabilité, la première cherchant à mettre au pas la seconde, à la rationaliser pour la rendre conforme à ses propres représentations. Ainsi, si les pratiques comptables ne sont pas nées de la théorie économique, et lui ont même au contraire fourni une partie de ses armes, elles peuvent

se trouver influencées en retour par la théorie économique. Lorsqu'en effet les comptables ont cherché à rationaliser leurs pratiques et à définir les grands principes qui doivent les guider, ils se sont tournés naturellement vers la théorie économique pour leur fournir le discours théorique que la comptabilité devait se mettre à servir en opérationnalisant les concepts.

Hopwood (1992) identifie ce mouvement et souligne la main mise des catégories de l'économie sur la pratique comptable et la demande qui est faite à la comptabilité d'opérationnaliser les concepts économiques et de se réformer pour faire des calculs plus conformes à la théorie économique. La théorie économique devient alors une source d'inspiration pour la réforme comptable (Colasse, 2005b). Pourtant, la comptabilité ne portait pas au départ ce projet.

L'un des exemples les plus marquants de l'influence de la théorie économique sur les concepts comptables est l'autorisation, dans les normes de l'IASB, de l'actualisation des flux comme méthode de valorisation de certains actifs. Ce choix comptable suppose en effet acquises les définitions du capital et du revenu construites par Irving Fisher au début du XX<sup>ème</sup> siècle. L'œuvre de cet économiste constitue une révolution dans la pensée économique car il tourne le dos aux définitions des économistes classiques qui voyaient le capital comme ce qui a été investi dans l'économie. Il promeut a contrario une définition du capital orientée vers le futur. Un bien capital devient avec Fisher un bien qui doit rapporter des flux de revenus futurs et non un bien issu d'un processus d'investissement passé. Au départ et pendant plusieurs décennies, les pratiques comptables n'ont pas été affectées par ce changement de paradigme au sein de la théorie économique. Elles sont restées ancrées dans la version classique de la notion de capital.

A la même époque ou presque, naissaient les premiers chercheurs en comptabilité et les premiers universitaires dédiés à cette discipline (Paton et Littleton aux Etats-Unis ; Schmalenbach en Allemagne, Zappa en Italie) (Colasse, ed. 2005), et ces théoriciens comptables cherchèrent à arrimer la comptabilité à un corpus savant, pour en construire la légitimité et mettre de l'ordre dans les pratiques, les rationaliser (Colasse, 2009c). L'une des façons de réaliser cette opération était que la comptabilité s'inspire des concepts économiques et oriente ses travaux de quantification en fonction des concepts des économistes.

Cette évolution a fait que la doctrine de Fisher qui devenait dominante à la même époque dans la théorie économique a commencé à devenir incontournable pour les théoriciens de la comptabilité, bien qu'elle soit à l'opposé des pratiques réelles. Plusieurs décennies de production doctrinale s'en suivirent sans aucun impact sur les pratiques jusqu'au jour où le projet de création d'un

cadre conceptuel d'où découlerait les normes comptables a cessé d'être un rêve de théoricien comptable pour devenir le projet politique du normalisateur américain (Colasse, 2009a). L'approche fischerienne des biens capitaux (autrement dit des actifs) trouva alors dans certains organismes de normalisation des lieux attentifs et prêts à en faire l'inspiratrice de nouvelles normes comptables. Il est vrai que cette approche avaient en outre un intérêt majeur pour des professionnels ayant connu l'inflation, voire l'hyper inflation. Une approche par l'investissement passé n'a en effet aucun sens quand les chiffres historiques ne veulent plus rien dire.

Il s'agit certes là d'un récit très stylisé de l'histoire du retournement progressif des relations de la comptabilité avec la théorie économique. Néanmoins, la théorie économique est bel et bien devenue l'une des inspiratrices des travaux de normalisation. La théorie dominante expliquant que seuls les marchés concurrentiels sont capables de fixer les prix, c'est-à-dire d'estimer la vraie valeur des biens, les marchés étant réputés les meilleurs estimateurs des flux de revenus futurs, la comptabilité est désormais tenue d'être au service de ces mêmes marchés. C'est ainsi qu'on a vu apparaître des travaux étonnants expliquant que la comptabilité avait perdu peu à peu de sa pertinence (relevance) car la valeur comptable des firmes (*book value*) s'écartait de leur valeur de marché (*market value*). Et de chercher ensuite comment changer les pratiques comptables pour que les opérateurs de marché puissent disposer d'une valeur comptable mieux corrélée à la valeur de marché...Il s'agit bien de faire en sorte que l'ensemble des quantifications disponibles répètent le marché jusqu'à ce que la seule représentation disponible soit celle du marché, rendant ce dernier toujours plus incontournable, c'est-à-dire toujours plus « réel ».

## **Conclusion**

Au cours de ce chapitre nous avons montré le rôle éminent joué par la comptabilité dans la construction sociale de ce monde que l'on appelle « économique ». Il s'agit d'un rôle multiple à plusieurs niveaux. Tout d'abord la comptabilité fournit un langage bien particulier pour parler des affaires, lequel fut ensuite importé par la théorie économique qui l'utilisa comme point de départ pour forger ses propres concepts. Quand on parle d'économie, on parle en fait souvent avec des termes dont les origines sont comptables.

Mais la comptabilité n'est pas uniquement une langue. Il s'agit aussi d'une technique de quantification et de traduction en langage quantifié d'événements disparates. La comptabilité permet de projeter sur un espace monétaire des événements qui autrement seraient incommensurables. Les dispositifs technologiques qui la supportent

contribuent à faire exister des concepts abstraits. Grâce à la comptabilité on peut connaître la valeur du profit de telle ou telle entreprise. Grâce à ses chaînes de traduction, l'abstraction conceptuelle du profit, qui ne renvoie à aucun objet matériel devient une réalité dont on en parle, à partir de laquelle on prend des décisions qui ont des implications sur le monde.

La science économique qui a tiré sa langue de la langue comptable a trouvé dans les technologies comptables un moyen de conformer le monde à ses théories en retour. Car une fois autonomisés de la comptabilité, les concepts économiques ont pu diverger avec le temps des concepts comptables qui leur avaient donné naissance (comme dans le cas du concept de capital discuté dans le chapitre). Par un étrange retour la pratique comptable s'est trouvée tenue de faire exister, de performer les notions nouvelles inventées par la science économique. Une fois traduits par les chaînes socio-techniques de la comptabilité, les concepts de l'économie accède à une existence factuelle.

De tous les artefacts technico-discursifs que les êtres humains ont inventés, la comptabilité a un rôle central dans le monde contemporain, car sans elle, l'entreprise ne peut exister: on n'en connaît pas les limites et le profit ne peut se calculer et encore moins s'accumuler. La firme qui est l'unité économique de base existe largement par la comptabilité. Elle se donne à voir dans ses comptes et les actions qui la traversent sont finalisées par les chiffres comptables. Nos comptes en banque ne sont encore qu'un tissu d'écritures et notre argent existe avant tout par le biais des inscriptions comptables.

Pour finir, l'extension du regard économique sur les choses suppose l'extension du regard comptable. La mise en compte et la projection sur un espace comptable des activités humaines est la manière ordinaire que nous avons trouvée d'arracher au tissu de la vie ce qui est objet d'économie. Si une activité est économique, alors il faut en faire un compte et l'intégrer dans notre comptabilité. La mise en compte est la reconnaissance d'une contribution à l'économie.

La comptabilité est aussi le moyen d'internaliser les externalités positives ou négatives dont parle l'économie et qui forment les limites de son raisonnement.

Ce qu'on appelle l'économie (qu'il s'agisse du fonctionnement des entreprises, des flux de richesses, des capacités de calcul des agents ou de la pensée scientifique) est donc bien en de multiples sens comptablement construite.

## **Bibliographie**

AMBLARD M. (2004), « Conventions et comptabilité : vers une approche sociologique du modèle », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Juin, pp. 47-68

- CALLON M. (Ed.), 1998, *The Laws of the Markets*, Oxford, Blackwell.
- CHIAPELLO E. (2005) « Transformation des conventions comptables, transformation de la représentation de l'entreprise », In: M. Capron (Ed.) *Les normes comptables internationales. Instruments du capitalisme financier*. La Découverte, Paris, pp. 121-150
- Chiapello E. (2007) "Accounting and the birth of the notion of capitalism", *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 13, N° 3, March , pp. 263-296.
- COASE H. R. (1937), "The Nature of the Firm", *Economica*, new series, n° 4, November 1937, LSE, London, pp. 386-405. in Foss J. NICOLAI (2000) (ed.), *The theory of the firm*, Routledge, NY 2000, vol. II, pp. 239-255.
- COLASSE B. (2004), « Harmonisation comptable internationale : de la résistible ascension de l'IASC-IASB », *Gérer et Comprendre*, n° 75, pp. 30-40.
- COLASSE B. (2005a) « La comptabilité comme « technique qui permet de voir » », in : A. HATCHUEL, E. PEZET, K. STARKEY et O. LENAY, *Gouvernement, organisation, et gestion : l'héritage de Michel Foucault*, Les Presses de l'Université de Laval, 2005, pp. 169-178.
- COLASSE B. (2005b) « Raymond John Chambers : pour une comptabilité continuellement actuelle », in B. Colasse (ed.) pp. 197-216.
- COLASSE B. (ed. 2005), *Les grands auteurs en comptabilité*, EMS, 2005,
- COLASSE B. (2008 a) « Société Générale : retour sur une « affaire » exemplaire », in *Dauphine Recherches en Management, L'état des entreprises 2009*, Editions La Découverte, pp. 37-48.
- COLASSE B. (2008 b) « La comptabilité comme instrument de modélisation de l'entreprise », in G. SCHMIDT (ed.), *Le management : fondements et renouvellements*, Editions Sciences Humaines, p. 185-194.
- COLASSE B. (2009 a) « Cadres comptables conceptuels », in : B. Colasse (ed.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Économica, pp. 103-114
- COLASSE B. (2009 b), « Harmonisation comptable internationale », in B. Colasse (ed.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Économica, pp. 877-890.
- COLASSE B. (2009 c) « Théories comptables », in B. Colasse (ed.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Économica, pp. 1403-1414
- COLASSE B., POCHET C. (2009) « De la genèse du nouveau Conseil National de la Comptabilité (2007) : un cas d'isomorphisme institutionnel ? », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 2009, 15 :2, pp. 7-36.
- COLASSE B., STANDISH P., (1998). « De la réforme 1996-1998 du dispositif français de normalisation comptable », *Comptabilité-contrôle-audit* 4 (2), 5-27.
- DUMONT L. (1977) (2eme édition, 1985). *Homo Aequalis, Génèse et épanouissement de l'idéologie économique*. Paris : Gallimard.
- ESPELAND W. & STEVENS M. (1998), "Commensuration as a Social Process", *Annual Reviews of Sociology*, 24, pp. 313-343.
- FOUCAULT M. (2004), *Naissance de la biopolitique. Cours au collège de France 1978-1979*. Gallimard
- GRANOVETTER M. (2000), « Action économique et structure sociale: le problème de l'encastrement », in : *Le marché autrement. Essais de Mark Granovetter*, Paris : desclée de , 2000, pp. 75-114, Traduction de « Economic action and social structure: the problem of embeddedness », volume 91, n°3, *American Journal of sociology*, Nov 1985, pp. 481-510
- HOPWOOD A. (1992), "Accounting calculation and the shifting sphere of the economic", *The European Accounting Review*, 1992, march, p. 125-143
- MACKENZIE D., MILLO Y. (2003), "Constructing a Market, Performing Theory : The Historical Sociology of a Financial Derivatives Exchanges", *American Journal of Sociology*, 2003, 109(1) 107-145
- POLANYI K., ARENSBERG C. (eds) (1975), *Les systèmes économiques dans l'histoire et dans la théorie*, 1975 : Librairie Larousse. (Traduction de Trade and market in the early empires. Economies in History and Theory, The free Press, New York, 1957)
- POLANYI K., ARENSBERG C., PEARSON H., (1975) « Place de l'économie dans les sociétés » in Polanyi, Arenberg (1975), pp. 235-260

- POLANYI K. (1983), *La grande transformation. Aux origines politiques et économiques de notre temps*. Paris : Gallimard, 1983 (traduction de « The Great transformation », 1944)
- RICHARD J., (2005), « Les trois stades du capitalisme comptable », in M. CAPRON (Ed.) *Les normes comptables internationales. Instruments du capitalisme financier*. La Découverte, Paris, pp. 89-120
- ROBE J.P. (1999), *L'entreprise et le droit*, Que Sais-Je, PUF, Paris 1999
- SOMBART, W. (2001), « Capitalism » in STEHR N., GRUNDMANN R. (eds), *Werner Sombart. Economic Life in the Modern Age*, New Brunswick and London: Transaction Publishers, pp.3-29
- WEBER M., (1971). *Economie et société*, 1ère partie. Paris, Plon.
- WEBER M., (1991). *Histoire économique. Esquisse d'une histoire universelle de l'économie et de la société*. Paris, Gallimard.
- WILLIAMSON O.E., (1985) *The economic institution of capitalism*, London: The Free Press