

Système d'information comptable et démocratie dans l'entreprise

Accounting information system and corporate democracy

Daniel Bachet¹

¹ Centre Pierre Naville, Université D'Évry-Paris-Saclay, Daniel.Bachet@wanadoo.fr

RÉSUMÉ. L'histoire de la comptabilité montre que les objectifs et les traits fondamentaux d'un système d'information d'une époque et d'un pays sont déterminés par l'agent économique qui détient le pouvoir dans ce pays et à ce moment de l'histoire. Ainsi, mesurer un résultat à l'aide d'une comptabilité n'est évidemment pas seulement un acte de mesure indispensable à l'agent dominant mais également le moyen d'imposer aux agents dominés son interprétation du monde. L'agent économique qui a le pouvoir dans un système économique donné, façonne le système comptable (et donc le compte de résultat) de façon à faire apparaître en priorité « son » résultat, calculé selon sa propre vision de la réalité économique. Ainsi, adopter un langage comptable plutôt qu'un autre, c'est adopter une représentation de l'entreprise, de l'efficacité et des rapports de pouvoir. Il est possible, comme nous allons le montrer, de reconsidérer le système d'information comptable en refondant à la fois le « compte de résultat » (approche valeur ajoutée) et le « bilan » (méthode CARE). C'est le moyen le plus efficace d'en finir avec des définitions de « coûts » qui n'englobent pas les coûts de l'homme et de la nature.

Exiger du capital qu'il couvre enfin les coûts sociaux et écologiques de sa reproduction, n'est-il pas le meilleur moyen de mettre un terme à sa logique prédatrice et mortifère ? Pour cela, nul doute qu'une profonde transformation du système d'information comptable de l'entreprise est un objectif incontournable.

ABSTRACT. The history of accounting shows that the objectives and basic features of an information system at a given time and in a given country are determined by the economic agent who holds the power in that country and at that time of history. Thus, measuring a result with the aid of an accounting system is obviously not only an act of measurement indispensable to the dominant agent but also the means of imposing on the dominated agents his interpretation of the world. The economic agent who has the power in a given economic system, shapes the accounting system (and therefore the income statement) so as to make appear as a priority "his" result, calculated according to his own vision of the economic reality. Thus, to adopt one accounting language rather than another is to adopt a representation of the company, efficiency and power relationships. It is possible, as we will show, to reconsider the accounting information system by building on new foundations both the "profit and loss account" (value added approach) and the "balance sheet" (CARE method). This is the most effective way to get rid of definitions of "costs" that do not include the costs of humans and nature. To demand from capital that it finally covers the social and ecological costs of its reproduction, is it not the best way to put an end to its predatory and deadly logic? For this, no doubt that a profound transformation of the accounting information system of the company is a key objective.

MOTS-CLÉS. système d'information, comptabilité, représentation, résultat, valeur ajoutée, comptabilité environnementale.

KEYWORDS. information system, accounting, representation, result, added value, environmental accounting.

La comptabilité a trait à la création et à la répartition de la richesse au sein des sociétés contemporaines mais également à la façon dont ces sociétés et au sein de celles-ci, les entreprises, fonctionnent et sont gouvernées. Elle a pour objectif de fournir une représentation de l'entreprise, institution centrale du capitalisme. Néanmoins, l'outil comptable s'inscrit dans le cadre d'un système plus large d'information dont la fonction est, comme son nom l'indique, « d'informer » mais également de contrôler, de saisir, de classer, d'enregistrer des données de base chiffrées. Ainsi, le compte de résultat consiste à mesurer des flux sur une période. C'est le « film comptable » du déroulement de l'exercice. Alors que le bilan a pour objectif de mesurer des stocks à un instant donné. C'est la « photo comptable » de la situation en fin d'exercice. La représentation comptable prend la forme de bilans, de comptes de résultat, de tableaux de flux de trésorerie... ainsi que de notes diverses rassemblées dans ce qu'il est convenu d'appeler en France, l'annexe. En conséquence, un système d'information comptable est un ensemble organisé de ressources permettant aux divers utilisateurs

intéressés de construire, de traiter, de stocker et de communiquer des informations dans les organisations.

La façon de compter n'est pas neutre car la comptabilité n'a pas la passivité qu'on lui prête parfois. Elle interagit avec son environnement historique, social et organisationnel. Elle façonne cet environnement mais elle est aussi façonnée par lui. La manière de compter influe sur la prise de décision car si les uns s'intéressent à la valorisation du capital et aux résultats financiers dégagés par l'exercice, d'autres sont préoccupés par le travail et l'emploi, sa préservation ou son développement, en quantité et en qualité.

L'article montre que le système d'information comptable est à la fois un système de modélisation et une pratique sociale qui permet de construire un diagnostic, de prendre des décisions et d'assigner à l'entreprise des finalités institutionnelles et un mode de calcul des résultats qui ne servent pas simplement les intérêts catégoriels de certains agents ou collectifs. Le nouveau système d'information comptable que nous proposons devrait être en mesure de répondre aux défis économiques, sociaux et écologiques à venir.

En effet, les crises économiques, politiques et sociales ne sont plus dissociables des crises écologiques qui s'annoncent dans les années à venir.

La majorité des experts et une grande partie des populations sur la planète sont au moins d'accord sur le diagnostic et sur les dangers qui se profilent à court et moyen terme. Cependant, les plaidoyers concernant le développement durable, l'économie circulaire ou la transition écologique n'auront aucun effet sur le monde social sans une refondation radicale de la manière de décider, de compter, de produire et de redistribuer les richesses. Dans cette perspective, la démocratie ne pourra plus s'arrêter à la porte de l'économie, des entreprises ou des banques. Il s'agira en priorité de se débarrasser du modèle économique classique incapable de prendre en compte les ressources naturelles et le travail vivant producteur de richesses. C'est pourquoi un cadre de pensée renouvelé associé à une autre façon de compter devrait être en mesure de valoriser le travail (les êtres humains) et la nature tout en assurant les équilibres économiques. Nous montrerons qu'une autre manière de produire et de décider collectivement passe par la reconstruction radicale de l'approche de l'entreprise, et des systèmes d'information et outils comptables.

Le système comptable qui s'impose au niveau mondial à travers le code financier des IFRS (International Financial Reporting standards) est extrêmement coercitif. Ce que souhaitent les tenants des IFRS et de la théorie de la « juste valeur » qui en découle, c'est de pouvoir distribuer des bénéfices potentiels y compris grâce à une évaluation subjective sans référence au marché. Ils se dotent ainsi de modèles qui permettent d'avancer l'apparition des bénéfices dans le cycle d'investissement et n'hésitent plus à comptabiliser deux fois les mêmes bénéfices afin d'augmenter fictivement les performances. Désormais, la performance financière inclut des bénéfices potentiels c'est-à-dire des « rêves de bénéfices ». Ce système comptable, qui conduit à des normes très élevées de rentabilité préétablie, en adéquation avec la vision actionnariale des marchés financiers mais sans se soucier de protéger les êtres humains et la nature, est la principale cause des problèmes économiques, sociaux et écologiques du monde actuel. Exiger du capital qu'il couvre enfin les coûts sociaux et écologiques de sa reproduction, n'est-il pas le meilleur moyen de mettre un terme à sa logique prédatrice et mortifère ? Nul doute qu'un autre système d'information comptable s'impose dans cette perspective.

1. Importance des systèmes d'information comptables dans la production et la reproduction sociale

L'histoire de la comptabilité montre que les objectifs et les traits fondamentaux d'un système d'information d'une époque et d'un pays sont déterminés par les agents économiques et les institutions qui détiennent le pouvoir dans ce pays et à ce moment de l'histoire. Il serait possible de montrer que les

concepts de « coûts » et de « résultat » ont varié considérablement selon les systèmes économiques. Le « coût d'un bien » existe réellement mais il existe pour un sujet donné et il est en cela subjectif. De même, la notion « d'efficacité » n'est pas univoque et ne préexiste pas à la comptabilité. Elle est et sera ce qu'énonce la comptabilité. Le plus souvent, le résultat est considéré comme le revenu des seuls apporteurs de capitaux propres privés. La rémunération du personnel et les intérêts versés aux banques sont exclus du résultat et comptabilisés comme des charges. Ainsi, mesurer un résultat à l'aide d'une comptabilité n'est évidemment pas seulement un acte de mesure indispensable à l'agent dominant mais également le moyen d'imposer aux agents dominés son interprétation du monde.

Le concept à retenir ici est celui de « résultat ». Comme son nom l'indique, le « compte de résultat » est un document qui indique le résultat d'une entreprise. Il donne la mesure des flux sur une période. Nous l'avons indiqué plus haut, c'est le « film comptable » du déroulement de l'exercice. Il tente de mesurer le résultat, au sens de la variation de la valeur du patrimoine, c'est-à-dire de la richesse créée pour ses propriétaires. Sur toute la période du premier au dernier jour, il permet de faire la somme de l'ensemble des charges supportées et de l'ensemble des produits dégagés et, par différence d'obtenir un résultat, bénéfique ou perte.

L'agent économique (groupe social) qui a le pouvoir dans un système économique donné, façonne le système comptable (et donc le compte de résultat) de manière à faire apparaître en priorité « son » résultat, calculé selon sa propre vision de la réalité économique. Ainsi, adopter un langage comptable (c'est-à-dire un système d'information) plutôt qu'un autre, c'est adopter une représentation de l'entreprise, de l'efficacité et des rapports de pouvoir. C'est pourquoi il est difficilement concevable de faire référence à la « démocratie dans l'entreprise » (sous la forme institutionnelle de la cogestion ou de la codétermination par exemple) sans une remise en cause radicale des systèmes d'information comptables.

Bien que les conditions socio-politiques ne soient pas réunies aujourd'hui, il serait en revanche concevable de partager réellement les pouvoirs et d'y associer l'ensemble des agents dans l'entreprise. Mais cela impliquerait, comme nous le montrerons, de reconsidérer le système d'information comptable en refondant à la fois le « compte de résultat » et le « bilan ». L'approche dite « valeur ajoutée » et « valeur ajoutée directe » ainsi que le modèle CARE (comptabilité adaptée au renouvellement de l'environnement) sont des technologies politiques qui orientent une nouvelle façon de voir et de prendre des décisions en y associant très étroitement les mondes du travail. Dans cette perspective, il sera sans doute instructif de remettre en perspective historique le système comptable en raison de son rôle décisif dans l'évolution du capitalisme.

À cet égard, le sociologue Max Weber [WEB 71] avait bien compris l'importance primordiale de la comptabilité des entreprises comme outil fondamental de la rationalité et de la gestion capitaliste et, plus largement, comme déterminant majeur de la vie sociale des salariés au sein du capitalisme. C'est pourquoi une « révolution comptable » est la condition préalable indispensable si l'on veut produire plus sobrement et répartir équitablement les richesses.

2. Systèmes économique-politiques et instruments comptables : un bref aperçu

Jacques Richard, Didier Bensadon et Alexandre Rambaud ont parfaitement montré dans leur manuel de comptabilité financière les liens étroits qu'entretiennent les systèmes économique-politiques et les instruments comptables [RIC 18]. Ils distinguent trois grands types de systèmes économiques et politiques au 20^{ème} siècle : capitaliste, soviétique et autogestionnaire.

Dans le système capitaliste, le pouvoir dominant est exercé par les propriétaires privés apporteurs de capitaux propres (et non par les prêteurs ou par le personnel). Le résultat comptable devrait mesurer le résultat pour ces propriétaires privés. Il faut donc, logiquement, exclure du résultat et compter dans les charges, les rémunérations (salaires) du personnel, les intérêts versés aux banques et les impôts payés à

l'État. Il existe cependant des manières de compter spécifiques en fonction des modes de « gouvernance » adoptés : type entrepreneurial, type de comptabilité actionnarial, type de comptabilité cogestionnaire-corporatif (Allemagne après la seconde guerre mondiale), type de comptabilité à régulation étatique (France des années 1980-2000).

Jacques Richard et ses collègues soulignent que les pays qui se réclamaient du système soviétique avaient agencé leur comptabilité de façon à faire apparaître en résultat le revenu de l'État. En revanche, tous les pays capitalistes, (où la propriété privée des moyens de production a été totalement ou largement conservée) ont construit leur système comptable de façon à faire apparaître en résultat le revenu des apporteurs de capitaux propres.

Dans les systèmes dits autogestionnaires où le pouvoir est exercé en principe par le personnel, le résultat comptable devait mesurer l'ensemble des rémunérations qui reviennent au personnel de l'entreprise. Le solde du compte de résultat montrait donc ce qui devait revenir au personnel après déduction des charges d'impôts (prélèvements de l'État...) et des charges d'intérêts (seul type de rémunération du capital admis dans ce système). Dans cette perspective, les « salaires » n'étaient pas des charges mais des « bénéfices ». L'élément marquant de ce type de comptabilité était l'existence d'un concept de résultat particulier totalement différent de celui du monde capitaliste ou soviétique. Dans ce régime politique, l'intérêt principal des « producteurs associés » autogestionnaires se recentrait sur les performances de l'entreprise. Cette performance devait être diffusée à de nombreux producteurs associés actuels et potentiels et sa mesure était publique. Le seul pays qui ait établi un modèle de ce type était la Yougoslavie du maréchal Tito. L'information comptable en ce qui concerne le résultat devait être à la fois relative aux charges par nature (nécessité de calculer la valeur ajoutée vendue) et aux fonctions (contrôle du coût de revient). Le Plan comptable qui avait été adopté en Yougoslavie permettait, grâce à une classification des charges par nature appropriée de calculer le « valeur ajoutée vendue », indice de base de l'efficacité des unités autogérées.

3. Démocratie dans le système de gouvernance des firmes et systèmes d'information comptables

Il est possible dans un pays comme la France de proposer une généralisation de la participation des salariés dans les conseils d'administration et de renforcer le rôle du comité d'entreprise ou aujourd'hui du comité social et économique (CSE). Mais si le système d'information comptable n'est pas refondé, continuant ainsi de faire prévaloir, au travers des catégories qu'il impose, l'intérêt des seuls détenteurs de capitaux associé à une vision déformée de l'entreprise, les salariés seront conduits à s'aligner sur cette logique financière, quelle que soit par ailleurs l'organisation des pouvoirs, fût-elle plus équilibrée et plus équitable.

Les stratégies d'entreprise fondées sur la recherche du profit au sens de rentabilité financière et sur la réduction permanente des coûts (en particulier des coûts du travail) ne laissent que peu de marges de manœuvre aux salariés pour s'organiser dans le travail et s'investir dans des formes institutionnelles de codétermination.

D'où la nécessité de mettre en place un système d'information comptable qui soit plus conforme à l'intérêt de l'entreprise et aux nouvelles finalités que l'on peut lui assigner : produire et vendre des biens et des services.

De manière résumée, nous estimons qu'une nouvelle organisation des pouvoirs impliquant une participation accrue des salariés dans les instances dirigeantes ne peut que s'accompagner d'une autre manière de voir et de compter. À défaut de la mise en place d'un autre système d'information comptable valorisant l'entreprise comme « structure productive », les salariés seront conduits à des contradictions paralysantes. Ils ne pourront plus décider et agir dans le travail à des niveaux tactiques

et stratégiques si l'entreprise reste conçue comme un simple outil de rendement financier focalisée sur une économie des coûts salariaux.

4. Penser historiquement le système d'information comptable

Les normes comptables sont l'expression des règles qui organisent la manière de produire et de reproduire nos sociétés. Tel qu'il est conçu par exemple, le compte de résultat capitaliste organise depuis plusieurs siècles la lutte des salariés avec les capitalistes. Dans ce modèle, la masse salariale est une donnée à réduire le plus possible car elle est considérée comme une charge. C'est ce compte de résultat qui oriente la question de l'emploi et du chômage.

Le cœur du système capitaliste se situe dans son droit comptable, seule vraie régulation efficace de portée mondiale. Les normes comptables évoluent en fonction des changements qui scandent l'histoire du capitalisme, des affrontements qui le traversent, des alliances qu'il conclut et des compromis qu'il parvient à faire valoir. Dans les organisations telles que les entreprises, la manière de voir et de compter passe par des instruments de gestion qui permettent d'évaluer les performances économiques et financières. Ces instruments et ces normes, appuyés sur des systèmes d'information ad hoc, sont des éléments décisifs de la structuration du réel. Ils ont pour objectif de prendre des décisions au niveau stratégique (choix des investissements) mais également tactique et opérationnel. Ils permettent de coordonner les activités et de régir les rapports entre les femmes et les hommes. Ce sont des dispositifs de codification par exemple qui standardisent et intensifient le travail en vue de répondre à des soucis de productivité, de compétitivité et de rentabilité. Les systèmes d'information prennent le format de normes, de standards, de règlements et de conventions qui matérialisent les modalités d'exercice du pouvoir ainsi que les formes de domination et de coordination dans le travail.

Si l'on remonte aux 13^{ème} et 14^{ème} siècles vers les premières comptabilités capitalistes en partie double, on constate qu'elles sont le produit de l'innovation technique de marchands et d'industriels. Ces pratiques vont en tout cas profondément façonner le capitalisme. Mais contrairement à une conception partagée par la grande majorité des économistes, les premiers comptables comme le mathématicien Luca Pacioli (1445-1517) considèrent que le « capital » n'est pas un actif ou un patrimoine mais une dette à l'égard des créanciers et donc un passif à supporter par l'entreprise capitaliste. Les premiers « théoriciens » de la comptabilité, comme le célèbre mathématicien qui est à l'origine de la partie double, se sont penchés sur les pratiques des marchands pour en comprendre le fonctionnement, en déduire les concepts, en formaliser la cohérence, et en proposer la généralisation. Ils montrent que lorsqu'un marchand investit de l'argent dans son entreprise il doit débiter le compte d'actif caisse par le crédit du compte de passif capital. Le capital comptable n'est donc pas un actif comme il le deviendra à partir du 18^{ème} siècle pour la plupart des économistes, mais une dette de l'entreprise à l'égard du marchand et donc un passif à supporter par l'entreprise capitaliste.

Le statut du capital-dette est bien l'instrument de la formation du capitalisme moderne vers 1200/1400 même si d'autres dettes figurent au passif du bilan du capitaliste dès cette période. Il est important de noter que toutes les dettes n'ont pas le même statut. En effet, la dette de capital envers le capitaliste-marchand Dupont est non seulement relative à un « prêt » à rembourser strictement mais elle lui confère en plus le pouvoir dans son entreprise. Ce pouvoir sera ensuite consacré par le droit de l'époque, comme celui émanant d'une alliance de la noblesse et de la bourgeoisie marchande en l'occurrence celle qui gouverne à Florence vers 1350-1400 (la Podesta). Les dettes d'argent envers les tiers purs et simples non salariés (banquiers, fournisseurs par exemple) doivent être remboursées mais ne donnent pas en principe de pouvoir de gestion. Les « dettes » de salaires quant à elles sont négociées sur un marché bien que figurant au passif du bilan. Elles ne sont pas des dettes correspondant à un vrai capital (humain) à conserver et à rembourser strictement dès lors que ce sont des relations de marché qui en fixent le montant. De fait, qu'il soit ou non traité comme un investissement à l'actif, le salarié est toujours une « charge » du capital financier. C'est une charge valorisée au gré des fluctuations d'un marché. Il n'apparaît jamais comme un vrai capital emprunté et à conserver strictement figurant au

passif du bilan, comme c'est le cas pour le capital financier. Le salarié est considéré comme un simple moyen, un actif à user et non une fin en soi.

La masse salariale (et donc l'emploi) est une donnée à réduire le plus possible dès lors qu'elle est pensée comme une charge pour le capital du capitaliste.

Au 19^{ème} siècle, le système comptable de Luca Pacioli sera appliqué de manière industrielle. Le capital reste une dette de l'entreprise vis-à-vis du capitaliste dont le montant devra être conservé. L'innovation majeure est la création du concept « d'amortissement » systématique des actifs fixes industriels. Afin d'être en mesure d'assurer la conservation du capital apporté par les industriels en toute sécurité, il est indispensable de constater périodiquement (chaque année en pratique) l'usure physique et l'obsolescence des actifs fixes, ce qui pose un problème que ne connaissent pas les marchands. Le concept d'amortissement par étalement d'un coût d'un actif fixe sur sa période d'utilisation anticipée va gagner du terrain dès la fin du 19^{ème} siècle et rendre possible de prélever sur les profits bruts une charge systématique permettant de conserver le capital correspondant à ces actifs dans des conditions similaires à ce que la pratique des marchands avait enseigné pour les marchandises. L'amortissement n'est donc pas une charge de reconstitution d'un actif mais bien un capital à conserver.

Fondamentalement la question centrale est celle que pose Alexandre Rambaud : « Qu'est-ce que le capital ? » [RAM 18] à la suite de Jacques Richard. Il rappelle que jusqu'à la fin du Moyen-Âge, le capital désigne uniquement de l'argent, le principal d'une dette. L'argent prêté n'est pas destiné à être productif. À la fin du Moyen-Âge, un autre regard sur le monde va faire du capital de l'argent productif. Selon ce nouveau regard, l'argent devrait être en capacité de générer de l'argent puis tout autre facteur productif : de l'argent productif, des animaux productifs, des terres productives, etc. À la renaissance, les économistes reprennent cette conception du capital. Il devient alors important de savoir d'où viennent les richesses, la productivité, la valeur, etc. Le capital est considéré comme un actif pour les économistes alors qu'il est toujours appréhendé comme un passif chez les comptables c'est-à-dire comme de l'argent apporté à l'entreprise et qui fait l'objet à terme d'une obligation de remboursement.

5. Les normes IFRS, une manière de voir et de compter mise en avant par les financiers

Le capitalisme français au cours de son histoire a été impatient de voir apparaître les bénéfices tirés de ses investissements.

Le capitalisme des Trente Glorieuses (ou capitalisme managérial) constitue une parenthèse unique de régulation de la finance dans l'histoire du capitalisme. La finance est dorénavant subordonnée aux objectifs de croissance macroéconomique et de stabilité financière. Tristan Auvray et Thomas Dallery montrent que c'est la présence d'un actionnariat stable – plus que dispersé – qui a été l'une des conditions d'existence de ce capitalisme managérial [AUV 20]. La principale source de finance externe est alors orientée par la Banque Centrale, qui contrôle étroitement les capacités de crédit des banques commerciales. Ces dernières ont pris le relais des banques d'investissement dans le financement des sociétés.

Mais à la fin du 20^{ème} siècle et au début du 21^{ème}, les actionnaires et les managers s'entendent et font alliance pour actualiser leurs résultats. Les actionnaires, en particulier, peuvent peser très fort sur la gouvernance des sociétés en raison de la liquidité des marchés et du pouvoir de vote associé à la concentration des actions. Ce que veulent désormais les tenants de la « juste valeur » moderne, c'est pouvoir distribuer des bénéfices potentiels y compris grâce à une évaluation subjective sans référence au marché.

Le mouvement de normalisation comptable qui offrira les nouvelles conditions de possibilité pour valoriser en priorité l'approche actionnariale débute après la seconde guerre mondiale mais ce n'est que dans les années 1970 qu'il va véritablement s'accélérer [JUB 18]. Dès 1973 le mouvement se

structure à l'échelle internationale, avec la création à Londres de l'International Accounting Standards Committee (IASC), association privée se proposant d'élaborer un référentiel unique de normes comptables mondiales. Cette association est devenue fondation et s'est dotée d'une constitution en 2000, prenant ensuite le nom d'International Financial Reporting Standards foundation (IFRS-Foundation) et confiant l'élaboration des normes comptables à un board (IASB) composé de seize experts. Par un règlement du 19 juillet 2002, l'Union européenne a fait le choix d'adopter les normes de l'IASB (normes dites IAS-IFRS) pour régir la préparation des comptes consolidés des groupes de sociétés faisant appel public à l'épargne. Les normes IAS-IFRS sont aujourd'hui rendues obligatoires dans près de 130 pays. Leur influence dépasse même leur champ strict d'application. Dans le cas français, des révisions importantes ont été opérées au cours des années 2000 afin d'aligner les normes nationales sur les normes internationales. Les normes françaises restent applicables pour les comptes sociaux et les comptes consolidés des groupes ne faisant pas appel public à l'épargne.

On assiste bien cependant à un changement de modèle économique. Il ne s'agit plus de comptabilité mais d'information financière à destination en premier lieu des investisseurs et non plus des directions fiscales. Les normes IFRS consacrent ainsi la prééminence de l'économique et du financier sur le juridique et le fiscal. Alors que la comptabilité « traditionnelle » enregistre l'acquisition d'un bien et ne revient sur cette valeur « historique » qu'au moment de sa cession, le principe de la juste valeur oblige à valoriser le titre à sa valeur de marché à la date de clôture du bilan. Et à reconnaître toute plus-value latente ou perte potentielle.

Depuis les années 1980-90, dans les grandes sociétés anonymes utilisant les normes IFRS pour satisfaire en priorité les marchés financiers, l'entreprise est assimilable à une somme d'actifs à vendre ou à acheter. Il s'agit de rapprocher les valeurs comptables d'une « juste valeur », de plus en plus proche de la valeur boursière de la société. Cette nouvelle comptabilité de type boursier permet d'asseoir les dividendes distribués sur des profits potentiels. C'est ainsi que les gains potentiels sur titres financiers seront comptabilisés et donc distribuables.

De fait, l'objectif n'est donc plus d'informer un « entrepreneur » sur les résultats de son entreprise dans une perspective de continuité et de soutenabilité, mais d'informer les actionnaires qui financent cette entreprise sur sa valeur de revente dans une perspective de spéculation à court terme et de permettre une distribution la plus immédiate possible d'un maximum de dividendes sans égard pour la continuité de l'entreprise.

Prenons l'exemple d'une plantation d'arbres à huile [RIC 18] pour laquelle 5 à 7 années sont nécessaires pour que les jeunes pousses se transforment en arbres exploitables. Si les cours de l'huile sont stables et que les conditions climatiques sont favorables, les ventes d'huiles seront régulières durant une douzaine d'années grâce aux arbres adultes. Mais comme les arbres vieillissent, la dernière période verra les ventes décliner. La comptabilité classique (dite en « coûts historiques ») va refléter cette réalité. En revanche, compte tenu de l'absence d'une valeur de marché pour des arbres qui ont été plantés et fixés dans le sol, l'approche par les IFRS sera totalement différente. La technique de base est alors celle de l'actualisation des résultats futurs. Dès le début de l'exploitation, on calcule la « (juste) valeur » de la plantation concernée en faisant la somme des flux de vente nettes futures générées par les graines (à peine semées) et on transfère (actualise) cette somme future en terme d'équivalent monétaire au début de l'exploitation. La différence entre cette valeur actualisée, basée sur des expériences de ventes nettes d'huile de palme, et le capital investi à l'origine sera considérée comme un profit comptable « réalisé », un profit qui absorbe à lui seul l'essentiel des gains de la période de trente ans considérée.

Les liens qui unissent les normes comptables, la représentation qui est donnée de l'entreprise, l'efficacité économique, l'organisation des pouvoirs et les rapports de travail sont de plus en plus manifestes et permettent de comprendre si les enchaînements économiques et sociaux seront ou non vertueux. Les stratégies d'entreprise fondées sur la recherche de la rentabilité et sur la réduction

permanente des coûts (en particulier des coûts du travail) ne laissent que peu de marges de manœuvre aux salariés pour s'organiser dans le travail et s'investir dans des formes institutionnelles de partage des décisions.

Une réelle contribution des salariés à la définition de leur travail comme facteur de création de richesses (biens et services) suppose qu'on leur reconnaisse le droit et la légitimité de développer des compétences qui ne les enferment pas au sein d'une structure conçue comme un simple outil de rendement financier. Autrement dit, selon que la finalité institutionnelle assignée à l'entreprise est le profit (au sens de rentabilité financière) ou bien la production et la vente de biens et services accompagnée d'autres critères comptables, finalité inscrite dans le système d'information comptable, les salariés seront plus ou moins en capacité de peser dans les processus de décision, en vue de faire valoir leurs réflexions et leurs intérêts.

6. Un autre système d'information pour compter autrement : valeur ajoutée et valeur ajoutée directe (VAD)

Si l'on adopte un autre système d'information en vue de faire véritablement « exister » l'entreprise, celle-ci devient d'abord une structure productive dont la finalité est de produire et de vendre des biens et des services. Cette structure est un ensemble dont les constituants sont le dirigeant, le personnel et l'équipement. Elle existe dans le monde « physique » et son activité permet de réaliser une transformation ayant pour entrée les biens et les services incorporés provenant des fournisseurs et pour sortie les biens et services produits destinés aux clients. La contrepartie économique de cette production se mesure par la « valeur ajoutée » (différence entre le chiffre d'affaires et les consommations intermédiaires). La valeur ajoutée est à la fois le véritable revenu de l'entreprise et la source des revenus des ayants droit entre lesquels la valeur ajoutée est répartie. Cette grandeur économique est essentielle, car elle permet de financer les salaires des dirigeants et du personnel, de rémunérer les intérêts des banques, les impôts et les taxes demandés par l'État, mais également d'assurer l'autofinancement (amortissements + parts réinvesties du résultat) et de verser les dividendes. C'est donc la valeur ajoutée qui permet de couvrir le coût global de la structure qu'est l'entreprise (coût du travail et coût du capital), alors que le profit (l'excédent brut d'exploitation) ne représente qu'une partie de la valeur ajoutée.

En termes de systèmes d'information comptables, la prise en compte de la valeur ajoutée ouvre la possibilité de définir une autre finalité à l'entreprise que la maximisation du profit. L'efficacité économique sera mesurée par la quantité de valeur ajoutée obtenue à partir des ressources mises en œuvre dans la production. Il n'est plus nécessaire de ne considérer que la seule part qui revient aux apporteurs de capitaux (actionnaires et créanciers).

Il est également possible et souhaitable de mettre en évidence, comme l'a fait Paul-Louis Brodier [BRO 96], une autre grandeur économique nommée « valeur ajoutée directe » des ventes ou VAD des ventes. La VAD est la différence entre le chiffre d'affaires et la consommation directe des ventes c'est-à-dire les consommations directes incorporées.

Si l'on prend l'exemple d'un boulanger produisant et vendant du pain, c'est la différence entre le chiffre d'affaire et le coût de la farine qui est une consommation directe incorporée dans la production, comme peuvent l'être les marchandises, les matières, les composants, la sous-traitance de technicité, etc.

De ce point de vue, la valeur ajoutée directe (VAD) fonctionne dans une logique d'expansion. Elle contraint à choisir les produits susceptibles de trouver un marché, et non ceux capables de dégager la meilleure marge. Elle conduit à réfléchir sur les marchés et les produits porteurs, donc à travailler sur le long terme.

Dans le cadre de la société (au sens de l'entité juridique) telle qu'elle est usuellement comprise, les salariés ne sont pas des associés. Ils ne sont que des « tiers » et des « charges » qu'il faut souvent réduire. Le fait d'assigner à l'entreprise un autre objectif que le profit permet à terme de remettre en question la notion, non fondée en droit, de « propriété de l'entreprise » et de faire en sorte que le pouvoir d'entreprendre ne provienne plus de la seule propriété des capitaux.

Avec cette nouvelle façon de voir proposée par Paul-Louis Brodier [BRO 01], l'entreprise est un tout dont les constituants sont la « société » et la « structure productive ». L'existence de la structure est assurée par la « société ». C'est elle qui, en droit, est l'employeur du personnel, le propriétaire de l'équipement, l'acheteur et le vendeur des biens et services. L'existence de la société est assurée par la structure productive, sans laquelle n'existeraient pas de biens et services à vendre. « L'entreprise » est une unité institutionnelle. Elle se conçoit donc à la fois comme une structure productive (domaine physique) et une société (domaine juridique), dont la finalité est de produire et de vendre des biens et des services. Que la dénomination de l'unité de direction soit le « groupe de sociétés », la « maison mère » ou la « holding », c'est à ce niveau de pouvoir de décision qu'il faut remonter pour assigner à l'entreprise sa finalité institutionnelle, qui est de produire et de vendre des biens et/ou des services.

Il est alors possible, par des systèmes d'information comptables renouvelés, de construire une efficacité productive, économique et écologique qui ne se confonde pas avec la recherche du seul optimum financier. Rappelons que la façon de compter influe fortement sur les jugements, orientations et décisions. Les notions de « marge » et « de coûts de revient » par exemple, comme nous allons le voir, ne sont orientées que vers un résultat financier. La façon de compter relève d'un principe producteur de normes qui conduit à donner une nouvelle identité à l'entreprise [SAL 13]. Dès lors que cette nouvelle identité est reconnue comme légitime et opératoire, le travail peut être appréhendé comme une source de valeur et de développement et non comme un simple coût à réduire sans cesse.

7. Comment compter et évaluer autrement que par le profit, l'efficacité de l'entreprise ?

À ce jour, la comptabilité fondée sur la valeur ajoutée et la valeur ajoutée directe a permis de repositionner un certain nombre d'entreprises sur des sentiers de développement, alors que les comptabilités traditionnelles fondées sur le profit les avaient conduites vers des difficultés économiques et financières de plus en plus grandes. La décision de licencier dans la grande majorité des entreprises repose sur une conception de la productivité définie comme le rapport entre chiffre d'affaires (au numérateur) et effectif (au dénominateur). Cette approche est classique, si ce n'est que le chiffre d'affaires ne mesure pas la richesse créée par l'entreprise, et que l'effectif n'est qu'une des ressources mises en œuvre pour réaliser ce chiffre d'affaires. Ainsi, les raisons des difficultés, parfois dramatiques rencontrées par les entreprises, sont directement liées à une façon de compter et des systèmes d'information qui orientent les décisions de manière unilatérale.

La façon de compter usuelle fondée sur la maximisation du profit peut en effet se résumer de la manière suivante :

- le profit, au sens de résultat, est la différence entre le chiffre d'affaires et les coûts d'exploitation (achats, salaires, amortissements, impôts et taxes) ;
- le résultat est réparti entre les actionnaires (dividendes versés) et la société (résultat réinvesti) ;
- la marge d'un produit (marchandise, bien ou service) est la différence entre son prix de vente et son coût de revient ;
- le résultat est fonction de la somme des marges apportées par les produits vendus.

Deux indicateurs de rentabilité contribuent à fonder les analyses et les décisions stratégiques, techniques et commerciales. D'une part, le ratio résultat bénéfice/ chiffre d'affaires, avec lequel est

évaluée la rentabilité commerciale de l'entreprise. D'autre part, le ratio marge/ prix de vente, avec lequel est évaluée la rentabilité des produits [BRO 96].

Or, le ratio bénéfice/chiffre d'affaires n'indique pas la rentabilité de l'entreprise. En effet, la rentabilité se définit comme le rapport entre un revenu et la ressource, ou l'ensemble des ressources que ce revenu rémunère. Quand on rapporte le bénéfice de la société aux capitaux engagés par elle dans l'entreprise, on dispose bien d'un indicateur de rentabilité, en l'occurrence le taux de profit de la société. Il n'en va pas de même quand on cherche à évaluer la rentabilité de l'entreprise – « du système-entreprise » – par le ratio bénéfice/chiffre d'affaires et cela pour deux raisons. Le bénéfice n'est pas le revenu de l'entreprise, c'est la valeur ajoutée. Et le chiffre d'affaires, la valeur des ventes de l'entreprise, n'est évidemment pas une ressource à rémunérer. Ce ratio n'est en fait qu'un « taux de marge ». Cette analyse n'est pas nouvelle. Dupont de Nemours l'a faite, le premier au début du 20ème siècle. Il a montré, dans une relation célèbre qui porte son nom, qu'il faut multiplier le taux de marge par le taux de rotation des capitaux pour obtenir le taux de profit, et que ce dernier est le seul à mériter le qualificatif de « rentabilité ».

De même, le ratio marge/prix de vente n'indique pas la rentabilité des produits. La marge, ce qui reste après avoir déduit le coût de revient du prix de vente, peut certes être considérée comme un revenu. Mais elle dépend de la méthode utilisée pour déterminer le coût de revient c'est-à-dire des conventions choisies pour répartir sur chaque produit toute ou partie des charges de l'entreprise. Cela fait pratiquement un siècle que l'on cherche la méthode pour calculer le « bon » coût de revient : coût complet, coût direct, sections homogènes, imputation rationnelle, activity-based costing, etc. Quant au prix de vente, ce n'est pas une ressource à rémunérer.

Autrement dit, ces indicateurs de rentabilité ne permettent pas d'établir les liens entre d'un côté le monde physique de l'entreprise et des produits (structure productive) et de l'autre le monde économique. Cette façon de compter souffre d'une grave lacune, car elle est fondée sur une représentation du domaine économique dans laquelle « l'entreprise », au sens de structure productive, brille par son absence. De ce fait, la valeur ajoutée n'y tient aucune place, alors qu'elle conditionne pourtant la performance économique et sociale globale.

Le profit, au sens de bénéfice, est ce qui reste après avoir déduit les coûts du chiffre d'affaires. Une logique implacable semble s'imposer : pour préserver « ce qui reste », il faut soit augmenter le chiffre d'affaires, soit réduire les coûts. Pour nombre d'entreprises, augmenter le chiffre d'affaires est devenu un pari audacieux. La taille de nombreux marchés ne croît plus, les parts de marché sont de plus en plus difficiles à prendre ou simplement à conserver du fait de la globalisation et d'un système de libre-échange généralisé. Pour résister à la concurrence, les entreprises baissent les prix. En toute logique apparente et compte tenu de la manière de compter usuelle, il n'y a pas d'autre issue que de « réduire les coûts », et d'abord les plus importants, c'est-à-dire la masse des salaires et celle des achats. Les objectifs financiers de la société tenant lieu d'objectifs pour l'entreprise, le personnel n'est plus perçu que comme un coût à réduire. La logique de la réduction des effectifs trouve son origine dans cette façon de voir et de compter.

En revanche, si l'on admet que la finalité institutionnelle de l'entreprise est de « produire et de vendre des biens et des services », les ressources mises en œuvre ont d'abord le statut de facteurs de création de richesses et l'objectif économique premier est de préserver l'équilibre entre la valeur ajoutée et le coût global de la structure, comme nous l'avons vu plus haut.

Les entreprises qui se sont repositionnées en priorité sur la production et la vente de biens et de service ont visé non pas la maximisation du profit (à partir du calcul des marges et des prix de revient), mais l'augmentation du taux d'équilibre économique qui se mesure par le rapport valeur ajoutée/ coût global de la structure. Elles ont tenté de faire plus et mieux avec les mêmes ressources – augmenter le numérateur – plutôt que de s'acharner à réduire le dénominateur, opération qu'il faut sans cesse recommencer. Ces entreprises, petites et moyennes ne dépendaient pas de groupes plus importants.

Elles étaient donc le plus souvent indépendantes et les activités étaient situées dans les domaines industriels variés (construction mécanique, filière bois, BTP, etc.).

8. Un système d'information pour préserver et conserver la nature et l'humain

Comme l'indiquent Jacques Richard et Alexandre Rambaud à juste titre, les atteintes aux fonctions environnementales essentielles à la survie de la biosphère ne sont jamais décomptées en charges dans la comptabilité traditionnelle [RIC 18]. En outre, les dégâts collatéraux de la croissance économique sur les humains (risques socio-psychologiques, accidents, coût de l'insécurité environnementale, etc.) ne sont pas décomptés en tant que dégradation du « capital humain ».

Jacques Richard et Alexandre Rambaud appellent donc de leurs vœux une comptabilité qui tienne compte de la conservation systématique de la nature et de l'être humain. Ils proposent en conséquence, dans le cadre d'une extension du modèle classique des comptes, de faire figurer au passif du bilan, en tant que dettes de l'entreprise, non plus le seul capital financier, mais également le capital naturel et le capital humain et d'obliger les entreprises à maintenir ces capitaux tous les trois séparément. Il s'agit de faire valoir un principe de soutenabilité forte en matière environnementale : si une entreprise risque de porter atteinte par sa gestion aux fonctions environnementales de la nature, elle doit passer en charges les coûts de maintien nécessaires, de façon à assurer la résilience des fonctions environnementales concernées. Il ne s'agit pas de valoriser le prix de la ressource dans le bilan mais le coût des mesures de sa conservation.

Le modèle CARE (comptabilité adaptée au renouvellement de l'environnement) a donc pour objectif de prendre soin de l'homme et de la nature grâce à une gestion de l'ensemble des capitaux [RIC 12]. Cela signifie qu'il convient dorénavant d'inscrire au passif du bilan le montant des coûts budgétés pour une certaine période en vue du maintien non seulement, comme c'est le cas actuellement, du capital financier, mais aussi des « capitaux naturels et humains », avec une prise en compte pour ce dernier des sommes nécessaires afin d'assurer à tous un revenu décent au sens de l'OIT et une prévention des risques d'usure normale ou d'accidents. Il s'agit aussi de porter simultanément ces sommes à l'actif du bilan en tant que coût d'usage des capitaux correspondants pour les amortir systématiquement au fur et à mesure de la dégradation constatée de ces capitaux (l'idéal étant que celle-ci soit réduite au minimum par des gestions adéquates).

Ces charges d'amortissement permettront une rétention de fonds dans l'entreprise pour conserver les trois capitaux. Le nouveau concept de profit net qui apparaît est alors défini comme le surplus mesuré après conservation des trois capitaux et non plus, comme c'est le cas aujourd'hui, après conservation du seul capital financier.

Le profit commun aux trois capitaux est un profit ex post après conservation des trois capitaux. En conséquence, le modèle CARE retourne les armes comptables contre le système capitaliste actuel car il permet d'en finir avec des définitions de coûts qui n'englobent pas les coûts de l'homme et de la nature.

Cette nouvelle manière de voir est en quelque sorte le soubassement comptable d'une redéfinition radicale de l'entreprise, entrevue non plus comme instrument de production de profit, mais comme institution de production, soucieuse du maintien/remplacement des ressources naturelles et humaines qu'elle consomme dans le cadre de son activité. L'entrée par la question du système d'information comptable est ainsi le principe d'une révolution radicale de la conception de l'entreprise et de l'économie.

9. Conclusion : relier système de pouvoir et système d'information comptable pour démocratiser l'entreprise

Nous avons considéré dès le départ que le système d'information comptable appréhendait la comptabilité comme un ensemble organisé et cohérent qui se construit pour fournir une représentation de l'entreprise en vue de saisir, de classer, d'enregistrer des données de base chiffrées. Il s'agit de procurer, après traitement approprié, un ensemble d'informations conformes aux besoins des divers utilisateurs intéressés. Mais pour être réellement efficace, le système d'information doit être construit à partir de l'observation fine et de la modélisation fidèle des processus productifs et économiques concrets de l'entreprise.

L'entreprise conçue comme structure productive et entité juridique est bien à la fois un système politique et institutionnel (conseil d'administration ou conseil de surveillance), un système visant une performance productive, économique et financière (nature des produits et des services proposés), un système social et de production (organisation du travail et de la production, division des tâches, concertation et négociation, structures des qualifications, etc.), et, enfin, un système d'information au cœur duquel se trouve la comptabilité.

L'enjeu économique, social, écologique et démocratique pour les années à venir est de reconstruire les liens d'interdépendance qui unissent le gouvernement d'entreprise, c'est-à-dire le système politique et institutionnel, le système de performance productive et économique, le système social et de production et le système d'information qui doit alimenter les trois systèmes précédents en leur permettant de fonctionner de concert.

Le système politique et institutionnel fonde la représentativité des différentes parties constitutives de l'entreprise.

Celles-ci prendront leurs décisions à court, moyen et long terme sur la base de systèmes d'information et d'outils comptables rénovés de type valeur ajoutée directe (VAD).

De manière complémentaire, la mise en œuvre d'une comptabilité adaptée au renouvellement de l'environnement au niveau du bilan ne peut se concevoir sans la prise en compte du « capital naturel » et du « capital humain ». Il faut donc refonder le compte de résultat et le bilan dans le sens indiqué plus haut.

La mise en place systématique de nouveaux systèmes d'information comptables et d'un nouvel équilibre des pouvoirs dans les instances de décision ne pourra se réaliser que sous la pression des mouvements d'idées, voire des mouvements sociaux, qui agiront sur le politique afin de promouvoir une autre manière de voir, de compter et de produire des informations utiles.

Pour reconstruire l'entreprise dont les constituants sont la « société » et la « structure productive », il convient bien de commencer tout à la fois à changer les manières de faire voir l'entreprise, l'objet social qu'on lui assigne et les systèmes d'information comptables qui la font exister.

Bibliographie

[AUV 20] AUVRAY T., DALLERY T., « Une histoire des relations finances-industrie aux États-Unis : origines et remèdes à la financiarisation des entreprises », à paraître dans *Entreprise et Histoire*, 2020.

[BRO 01] BRODIER P.-L., *La VAD (La Valeur Ajoutée Directe). Une approche fondée sur la distinction entre société et entreprise*, AddiVal, Montpellier, 2001.

[BRO 96] BRODIER P.-L., « Les comptes de l'entreprise ne sont pas faits pour elle », *L'expansion Management Review*, n°82, p.109-114, 1996.

[CHA 17] CHAMBOST I., « Séminaire sur les travaux de Jacques Richard, RT 30 », *Cahiers Internationaux de Sociologie de la Gestion*, n°17, p.43-61, 2017.

- [COL 12] COLLETIS G., *L'urgence industrielle !*, Le bord de l'eau, Lormont, 2012.
- [KAP 15] KAPP K.W., *Les coûts sociaux de l'entreprise privée*, Les Petits matins, Paris, 2015.
- [JUB 18] JUBÉ S., « Le démantèlement des instruments de la solidarité », dans A. Supiot (dir.), *Face à l'irresponsabilité : la dynamique de la solidarité*, Collège de France, p.75-92, 2018.
- [RAM 18] RAMBAUD A., « La comptabilité au service du maintien du capital naturel et humain, mais pas n'importe quel capital... », *Cahiers de l'Atelier*, N° 558, Les éditions de l'Atelier, Paris, 2018.
- [RAM 18] RAMBAUD A., RICHARD J., « Vers une codétermination écologique fondée sur la comptabilité : Le 'capitalo-centrisme' du modèle CARE-TDL », *Communication présentée au colloque « Gouvernement, participation et mission de l'entreprise »*, Collège des Bernardins, 16-17 mars 2018.
- [RIC 18] RICHARD J., BENSADON D., RAMBAUD A., *Comptabilité financière*, 11e édition, Dunod, Paris, 2018.
- [RIC 15] RICHARD J., « Refonder l'entreprise, la société anonyme et l'intérêt social par la comptabilité environnementale », 2015. En ligne : http://www.alliance-respons.net/bdf_fiche-document-247_fr.html (consulté le 30 mars 2020).
- [RIC 12] RICHARD J., *Comptabilité et Développement Durable*, Economica, Paris, 2012.
- [RIC 05] RICHARD J., « Les trois stades du capitalisme comptable français », dans M. Capron (dir.), *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier*, La Découverte, Paris, 2005.
- [SAL 13] SALLES M., COLLETIS., « Déconstruire la doxa dominante, construire une pensée politique alternative. Du lien entre les représentations, les principes et les normes », *Losguardo, numéro thématique « The Instruments of the Power »*, p. 391-414, XIII, 10/2013.
- [SAL 15] SALLES M., *Décision et système d'information*, ISTE Edition, Londres, 2015.
- [WEB 71] WEBER M., *Économie et société*, Librairie Plon, Paris, 1971.