

# *Les nouvelles formes organisationnelles :* **l'inadaptation du modèle comptable**

*The new organizational forms : the inadequacy of the accounting model.*

## **Résumé**

Les mutations organisationnelles au sein de la firme ont engendré des situations que la comptabilité traditionnelle n'est plus apte à traduire.

Totalement inconstantes et largement perméables, les frontières de l'entité observée s'avèrent, en effet, de moins en moins perceptibles. Dès lors, notre système comptable actuel en renvoie une représentation tronquée et mutilée.

Mots-clés. - Entité comptable - Réseaux - Frontières -

## **Abstract**

*In-house organizational mutations have "engendered" such situations as traditional accounting can no longer assess.*

*The entity boundaries under study, while increasingly inconstant and to a large extent permeable, turn out to be less and less perceptible. From then on, the actual accountancy system products a maimed representation.*

*Keywords. - Entity - Networks - boundaries.*

## **Correspondance :**

**Marc Amblard**  
**Professeur agrégé d'économie et gestion**  
**Faculté d'économie et de gestion**  
**Université de Toulon et du Var**  
**B.P. 132 - 83957 LA GARDE CEDEX**  
**Tel & fax : 04 94 57 98 29.**  
**E-mail : amblard@univ-tln.fr**

Toute modélisation comptable suppose qu'une zone d'intérêt économique ait été préalablement définie (American Accounting Association, 1965). Il est alors possible d'identifier, d'enregistrer et de communiquer les informations à propos de cette entité comme distinctes de toute autre information (Hermanson, Edwards, Salmonson, 1986).

Définir l'entité comptable, revient donc à circonscrire le champ de la représentation, c'est-à-dire poser les limites spatiales et temporelles de l'objet à décrire et préciser la nature des faits qui y sont observés.

Aussi, cet article s'attachera-t-il à montrer que les nouvelles formes organisationnelles, les structures réticulaires particulièrement, par leurs frontières extrêmement mouvantes contribuent à fragmenter et éclater progressivement l'entité comptable.

Le phénomène doit d'abord être replacé dans son contexte économique, décrivant dans le même temps les mutations qui bousculent notre représentation traditionnelle de l'entreprise (1.). Seront ensuite analysées les conséquences sur la modélisation comptable ; nous tenterons alors de montrer que notre système s'avère incapable d'appréhender une entité aux frontières mobiles et imprécises (2.). Enfin, la « comptabilité par opérations » sera présentée comme une ébauche de solution (3.).

## 1 . L'avènement des structures transactionnelles

La globalisation de l'économie, la turbulence et l'incertitude qui en découlent ont profondément modifié le fonctionnement des entreprises (1.1.). De nouvelles formes organisationnelles sont alors apparues, remettant en cause le concept d'entreprise intégrée<sup>1</sup> et marquant dans le même temps une « dépatrimonialisation » progressive de l'organisation (1.2.).

### 1.1. Une réponse à la situation économique

La stabilité et la lisibilité du contexte économique semblent appartenir à un passé révolu (1.1.1.) ; menacée de disparition, la firme doit alors évoluer pour s'adapter (1.1.2.).

#### 1.1.1. Le contexte

L'analyse contextuelle peut s'inscrire dans un schéma à trois dimensions : le temps, l'espace et la complexité.

#### - le facteur temps

Le contexte actuel se caractérise par une plus grande turbulence et le changement devient la règle. L'environnement des entreprises est de moins en moins prévisible et

---

<sup>1</sup>Est qualifiée d'entreprise intégrée, l'entreprise qui rassemble au sein d'une même structure juridique les différentes unités qui contribuent à la transformation du produit. Selon la théorie des coûts de transaction, l'existence des entreprises intégrées s'explique par le fait que le recours au marché entraîne des coûts spécifiques auxquels il est possible d'échapper en remplaçant les transactions marchandes par des coordinations internes.

anticiper rationnellement relève de la gageure. L'incertitude est le lot de tous, et dans ces conditions, rapidité d'adaptation et faculté de décision deviennent essentielles.

Sous la pression du changement technologique, lui-même renforcé par une concurrence exacerbée, la durée de vie des produits ne cesse de se raccourcir. Aussi, le facteur temps n'a-t-il jamais eu autant d'importance dans la mise en place d'une stratégie.

Cette accélération des mutations qui caractérisent l'environnement des entreprises, constitue à la fois un facteur de déstabilisation et de progrès, qu'il convient de maîtriser pour faire face aux enjeux d'une modernité toujours plus exigeante (Huet, 1991). L'organisation doit intégrer ce phénomène dans son processus de développement. Sa survie en dépend.

### **- le facteur espace**

Si les mutations contextuelles entraînent une accélération des événements subis ou provoqués par les entreprises, elles contribuent dans le même temps à repousser les frontières de leur champ d'intervention. Les spécificités culturelles des marchés et des usages de consommation, ainsi que les modes traditionnels de production sont en voie de dissolution, au profit d'une large diffusion des méthodes et des marchandises.

Parmi les principaux facteurs qui ont largement contribué à la contraction de l'espace, on relèvera, sans aucun doute, les progrès extraordinaires dont ont pu bénéficier les technologies de l'information et des transports. Ceci a notamment pour conséquence, de permettre à de petites entreprises locales, d'avoir accès au marché mondial ; communiquer avec des clients indonésiens lorsqu'on est installé dans le cœur de la France, leur présenter un catalogue de produits, ou leur faire visiter virtuellement les ateliers, devient très simple et bon marché, pour peu que l'utilisation des réseaux informatiques soit familière.

### **- le facteur complexité**

L'environnement économique dans lequel s'affrontent les entreprises, caractérisé par la rapidité du changement et une globalisation démesurée, s'avère dans le même temps de moins en moins déchiffrable et prévisible. Ces caractéristiques se traduisent en termes de complexité croissante des problèmes posés, et requièrent des entreprises des solutions qui soient à la fois opérationnelles et globales dans un contexte qui demande toujours plus de réactivité.

Ainsi que le fait remarquer S. Airaudi (1994, p.57), « Les économies modernes forment des systèmes interactifs, dominés par un mouvement de généralisation des échanges de produits, de technologies, de services, de capitaux et d'informations, qui créent de multiples connexions ».

#### ***1.1.2. Une mutation de la firme***

La « variété requise » et la « désintégration » semblent être les deux facteurs qui caractérisent la mutation de la firme.

### **- la variété requise**

Selon D. Weiss (1994), les phénomènes décrits suscitent chez les entreprises des attitudes d'acceptation normale de faits non prévus, s'éloignant ainsi des prévisions rigoureuses mais inefficaces. Cette situation impose de nouveaux modes de travail, la capacité des personnes, leur détermination et leur habileté relationnelle devenant cruciales. L'auteur insiste en annonçant (p.40) que « seuls ceux qui sont en mesure de faire du changement un

état naturel de l'organisation seront capables d'adapter à tout moment les processus au marché et à ses évolutions incessantes ». La souplesse de l'organisation devient la qualité la plus précieuse de l'entreprise. C'est cette « plasticité organisationnelle » qui lui permet non seulement de réagir à la variété produite à l'extérieur, mais aussi d'engendrer des variétés qui s'imposent à l'environnement et en enrichissent la complexité. A cet égard, les grandes entreprises intégrées et centralisées apparaissent souvent rigides, peu réactives et sclérosées.

### **- les limites de l'intégration**

La gestion de l'urgence, la difficile maîtrise d'un univers complexe et sans frontières, accélèrent la transformation des structures organisationnelles ; la variété et la souplesse requises remettent en cause le concept d'entreprise intégrée. Aussi, bien qu'elle en justifiait pendant longtemps l'existence, la théorie des coûts de transaction semble progressivement se retourner contre ce type de structure traditionnelle.

En effet, cette théorie explique la présence des entreprises intégrées par le fait que le recours au marché entraîne des coûts spécifiques, les coûts de transaction (coûts de différenciation, coûts d'information, coûts de couverture des risques et coût de limitation de la rationalité). En revanche, l'intégration occasionne une autre catégorie de coûts, les coûts de coordination dont on peut imputer une partie aux relations d'agence qui se tissent dans la structure (contrôle des procédures, rétribution des managers...).

Selon O. Williamson (1975), c'est la comparaison des deux catégories de coûts qui détermine le degré d'intégration souhaitable.

Il semble cependant, que le contexte économique actuel, privilégie le recours au marché, les coûts de transaction ayant considérablement diminué pour diverses raisons (progrès décisifs des technologies de l'information, de la communication et des transports).

Par ailleurs, la variété et la flexibilité nécessaires à l'organisation pour accroître ses chances de survie, sont obtenues plus facilement en articulant son activité autour de plusieurs unités autonomes, plutôt qu'au sein d'une grosse structure.

A l'appui de cette réflexion, ajoutons que le risque d'exploitation d'une entreprise (activité inférieure au seuil de rentabilité) est directement lié, d'une part aux variations de l'activité par rapport aux prévisions, et d'autre part, au volume de frais fixes qu'elle supporte. Ne maîtrisant pas les fluctuations d'activité plus fréquentes dans un environnement perturbé, les entreprises tentent par tous les moyens de «variabiliser » leurs frais de structure constitués en période de croissance, en adoptant des stratégies d'impartition.

En recourant au marché, les frais fixes sont partagés avec des sous-traitants qui travaillent également pour d'autres donneurs d'ordres. Les risques sont ainsi répartis sur un tissu d'entreprises, plus résistant qu'une seule entreprise intégrée. C'est le principe de mutualisation des coûts et des risques d'exploitation (Guilhon, Gianfaldoni, 1990).

Précisons qu'aujourd'hui, il est possible de sous-traiter à peu près toutes les compétences (marketing, publicité, recrutement, stratégie, paye, formation, achats, ventes, recherche, production, contrôle, etc.) et que les rapports qui s'établissent entre le donneur d'ordre et le sous-traitant ont eux-mêmes évolué : le premier tend à associer le second en garantissant une certaine pérennité des relations établies au lieu de faire dépendre exclusivement leur existence d'un prix inférieur ou égal à celui de la concurrence (Margirier, 1990).

Naissent ainsi des structures hybrides<sup>2</sup> tenant à la fois du marché et de la hiérarchie (Williamson, 1975), fondées sur l'instantanéité, la liquidité et la petite taille (Fréry, 1996).

<sup>2</sup> La structure hybride est une structure qui ne correspond ni à l'entreprise intégrée ni au marché pur et parfait. Elle est un ensemble d'unités juridiquement indépendantes réunies autour d'une même chaîne de valeur ; chacune se spécialisant sur ses compétences fondamentales et s'insérant dans une série de transactions plus ou

## 1.2. La "dépatrimonialisation" progressive de l'entreprise

Ces nouvelles organisations qui se distinguent par la fragmentation et l'éclatement de leur structure (1.2.1.), orientent progressivement leur stratégie vers un développement des relations inter-entreprises plutôt que vers une accumulation patrimoniale (1.2.2.)

### 1.2.1 Des structures « molles »

Ces nouvelles structures, dites « molles », ont fait l'objet de nombreuses recherches et les dénominations les concernant sont fort nombreuses ; face à cette profusion sémantique, certains auteurs, parmi lesquels F. Fréry (1996), ont retenu la désignation d'entreprise transactionnelle. L'auteur la définit comme une structure rassemblant des entreprises juridiquement indépendantes au sein d'une même chaîne de valeur (selon la terminologie de Porter, 1985) ; chacune se spécialisant sur ses compétences fondamentales et s'insérant dans une série de transactions plus ou moins récurrentes avec les autres. Le cycle conception-fabrication-commercialisation, plutôt que d'être intégré au sein d'une même firme, est partagé entre les membres juridiquement indépendants d'un réseau, mais coordonnés par des relations techniques, commerciales et parfois financières.

Ces structures peuvent s'observer pratiquement dans tous les domaines. Le bâtiment est devenu un exemple connu avec ses cohortes de tacherons ; mais aussi le textile : Bénetton fait figure de chef de file avec ses deux cents stylistes, quatre cent cinquante sous-traitants et sept mille distributeurs, tous indépendants. L'industrie de la chaussure n'y échappe pas non plus : la société Nike ne fut-elle pas un des précurseurs en la matière ? Sur environ quatre-vingt deux mille personnes travaillant pour elle, seuls six mille sont officiellement employées par la société. Citons aussi Télénippon pour l'électronique, Mc Donald's pour la restauration, Toyota pour le secteur de l'automobile, etc. Dans le service bancaire et l'assurance, on observe, là encore, la naissance de sociétés indépendantes chargées, par exemple, de gérer les dossiers clients ou d'assurer un contact téléphonique avec les utilisateurs.

Ne croyons pas que ces cas soient isolés ; un mouvement de fonds transforme depuis quelques années tous les secteurs de l'économie. Il bouscule dans le même temps notre représentation mentale de l'entreprise et des frontières qui la circonscrivent.

### 1.2.2 D'une logique patrimoniale à une logique de relation

Dans la plupart des cas, ce type de structure est animé par un chef d'orchestre. C'est le rôle du noyau qui conçoit l'architecture du système, le coordonne et le contrôle. On peut reconnaître ici les fonctions assignées à un holding, mais il ne s'agit pas pour autant d'un groupe classique, et, plutôt que de posséder une part du capital financier de ses partenaires, le noyau maîtrise un capital circulant (un produit), un capital d'image (un nom, une marque) (Fréry, 1996).

Dès lors, ce n'est plus la détention de droits de propriété, fondement même de la logique patrimoniale, qui vient légitimer l'existence de l'organisation, mais la mise en relation des unités qui vont former une chaîne de valeur. Ce n'est plus le volume et la valeur des actifs

---

moins récurrentes avec les autres unités, en fonction des projets (ce qui lui vaut d'ailleurs, d'être qualifiée d'entreprise « transactionnelle » par F. Fréry (1996)).

immobilisés qui déterminent la puissance et la qualité de l'organisation, mais sa capacité (son talent) à exploiter et développer des compétences spécifiques en gérant des rapports de dépendance réciproque. Ces liens permettent ainsi la valorisation des complémentarités entre les entreprises participantes et au sein desquelles les divers acteurs négocient des ressources et des informations tenant à leur spécialisation.

Il n'est plus question de relations financières à proprement parler, mais de flux d'informations et d'échanges de savoir-faire ; il ne s'agit plus de contrôler du capital économique, mais de maîtriser de la logistique et de la connaissance.

Ainsi, passons-nous peu à peu d'une logique patrimoniale à une logique d'externalisation et de relation.

En reprenant le langage des théoriciens de la firme, nous pourrions dire que ces structures « hybrides » reposent plutôt sur un ensemble de compétences et routines permettant d'orienter les comportements tout en limitant les tentations opportunistes.

Par conséquent, la chaîne de valeur avec son architecture réticulaire, devient un concept plus pertinent que l'entreprise classique ; dans le même temps, notre vision schématique et traditionnelle de l'organisation s'en trouve profondément ébranlée. Se pose alors le problème de sa représentation ; l'image que nous en renvoie un système comptable fortement emprunt de patrimonialité paraît bien peu convaincante.

## **2. LE PROBLEME DE LA REPRESENTATION COMPTABLE**

Notre système comptable, en effet, n'a pas été conçu pour traduire ces nouvelles réalités ; fruit d'une idéologie de la possession, et construit pour servir le capital, il est l'instrument qui permet de mesurer l'accroissement du patrimoine. Aussi, cette conception traditionnelle se prête-t-elle avec plus d'aisance à la représentation des grosses structures stables et nettement circonscrites. Mais les temps ont changé, les notions de flexibilité, de souplesse et d'adaptabilité ont remplacé celles de volume, de standardisation, de grande échelle et de planification : s'il fallait, il y a peu, croître pour matérialiser sa supériorité, désormais les entreprises se « désintègrent » verticalement pour être plus résistantes. Il faut être petit, léger, réactif et solidaire.

Ces nouvelles formes d'organisation aboutissent ainsi à une disparition progressive de la notion de frontière si chère à l'esprit. Les limites de la firme sont en effet, de moins en moins perceptibles (2.1.) et, de surcroît, largement inconstantes (2.2.). Dans ces conditions, notre système comptable, semble bien en peine d'en représenter une réalité économique.

### **2.1. Des frontières de plus en plus floues**

La perméabilité des frontières qui caractérise le phénomène (2.1.1.) tend à remettre en cause, nous semble-t-il, le principe d'entité comptable (2.1.2.).

#### *2.1.1. Description et analyse du phénomène*

Les structures se fragmentant et s'interpénétrant, la distinction entre ce qui est interne et externe à l'organisation devient très délicate. L'organisation traverse son environnement

tout autant que ce dernier la traverse : les fournisseurs, les sous-traitants envahissent les ateliers et les clients investissent les services d'études et participent à la conception des produits qu'ils achèteront. Certains services internes développent leurs propres projets, deviennent autonomes, et parfois concurrencent d'autres unités de l'entreprise.

Les formes de collaboration entre entreprises ne cessent de se développer, tant entre entreprises concurrentes qu'entre entreprises dont les productions sont complémentaires. Des unités pourtant apparemment indépendantes, sont en réalité étroitement liées par des accords de coopération en matière de recherche, de commercialisation ou de production.

Empruntant à la terminologie des sciences physiques, nous assistons à une « émulsion organisationnelle » où l'environnement et la firme se dispersent l'un dans l'autre sans qu'il y ait pour autant confusion juridique.

En observant ces structures d'un peu plus près, nous constatons que les entreprises satellites qui gravitent autour du noyau exercent une activité centrée sur une phase du processus productif *lato sensu* (conception, acquisition, production, distribution, administration, etc.). La plupart du temps, elles ne travaillent que pour un seul donneur d'ordre et les relations s'établissent souvent sur une longue période. Sur le plan matériel, ces sociétés utilisent fréquemment des équipements, parfois lourds, prêtés par le donneur d'ordre : des chaînes de production entières sont confiées à des sous-traitants qui ont pour charge de les faire fonctionner sur le site même du donneur d'ordre.

Dans le prolongement de cette réflexion, il est à remarquer qu'à la hiérarchie des grandes structures intégrées, s'est substituée une hiérarchie d'unités financièrement autonomes, mais liées par des relations de dépendances contractuelles.

L'exercice du pouvoir n'a pas disparu, il s'est simplement modifié ; il ne dépend plus de la fonction ou de l'échelon, mais du poids politique que chacun est susceptible d'exercer dans les négociations qui animent l'activité du réseau.

Pour autant, peut-on toujours parler d'externalisation ? D'entreprises autonomes ? Ne s'agit-il pas là d'une nouvelle forme d'intégration ? Non plus au sein d'un même patrimoine juridique, mais au sein d'une nouvelle entité dont les frontières transcenderaient celles de ses éléments constitutifs ?

### ***2.1.2. Remise en cause du principe d'entité***

Le rapport avec la modélisation comptable est ici patent ; comment décrire cette réalité ? Quelle entité devons-nous représenter ?

Lorsqu'une société ne travaille que pour un seul client donneur d'ordre, ne devrait-on pas la considérer comme faisant partie d'une même entité ? De tels liens de dépendance technico-commerciale ne valent-ils pas les liens financiers traditionnels ?

Lorsqu'une société « essaime » certains de ses ingénieurs ou autres cadres en les aidant à créer leur propre structure, pour les réemployer ensuite en « free-lance », avec obligation de n'aller point divulguer à d'autres sociétés leur savoir-faire, sous peine de perdre définitivement le contrat, ne s'agit-il pas là des mêmes liens de subordination que ceux qui caractérisent le contrat de travail classique ?

« Les frontières de l'entreprise resteraient-elles, alors, exclusivement d'ordre juridique ou seraient-elles délimitées par l'existence d'un langage partagé et d'une culture commune ? Différentes-elles, en définitive, en fonction du point de vue de l'observation qu'on en fait et de la perspective qu'on assume ? » (Weiss, p.49).

Le problème revient alors à se poser la question de savoir quels intérêts la comptabilité sert-elle ?

Dans ces conditions, celle-ci n'a de valeur réelle en tant que système d'information, que pour les détenteurs de capitaux. Effectivement, le fait de regrouper différentes unités, considérées comme faisant partie économiquement de la même entreprise ne se justifie pas réellement à leurs yeux, les parts étant détenues par des personnes différentes.

Comme le fait remarquer P. Gensse (1995), la « comptabilité de l'entreprise » ne serait-elle alors qu'un mythe ?

Assisterait-on alors à un « glissement de paradigme » marqué par le passage de la théorie de l'entité à la théorie de la propriété ? (Teller, Raybaud-Turillo, 1997). Autrement dit, la comptabilité a-t-elle pour fonction de représenter un "objet économique" qui existe en soi, ou bien de décrire un ensemble d'avoirs appartenant aux apporteurs de capitaux ? Pourtant, nul ne contestera que l'entreprise n'est pas qu'un patrimoine, qu'elle n'est pas exclusivement la chose de ses propriétaires (Colasse, 1992).

Le problème de l'entité a trop souvent été occulté et l'intérêt s'est pratiquement toujours orienté vers la technique comptable. La question fondamentale est pourtant bien de savoir de qui on présente les comptes (Burlaud, 1993 ; Boisselier et Olivéro, 1993).

L'entité modélisée, dans ces circonstances, n'en est plus une, elle est un des éléments du système lui permettant d'exister ; ses états financiers pris isolément n'ont ainsi plus guère de signification économique ; ils ne sont que les produits d'une représentation fragmentée de l'entité.

Que deviennent alors les dimensions décisionnelle et prédictive de la comptabilité financière ? Comment satisfaire les décideurs et les investisseurs réclamant une image intégrale de l'entreprise ?

Même les performances de l'entité ne sont plus correctement décrites, sa valeur ajoutée est répartie dans la comptabilité des différentes unités qui participent à sa production.

Des travaux anglo-saxons ont justement montré que les membres d'une organisation élaborent des représentations stables de celle-ci en sélectionnant des informations à leur disposition ; la nature des décisions prises étant alors fortement dépendante de ces « constructions » dominantes (Weick, 1995). Dès lors, si les données comptables contribuent, dans une certaine mesure, à donner du sens à l'organisation, ne risquent-elles pas de devenir un prisme de plus en plus déformant en produisant des représentations à la validité plus qu'incertaine (Boland, 1993).

Posons alors la question cruciale : les frontières juridiques qui constituent notre appréhension immédiate de l'entité comptée, permettent-elles véritablement de circonscrire l'entreprise à l'aube du XXI<sup>e</sup> siècle ?

## **2.2. Des frontières mobiles**

L'extrême mouvance qui caractérise les frontières de ces nouvelles entités (2.2.1.) tend, de surcroît, à remettre en cause le principe d'annualité comptable (2.2.2.).

### ***2.2.1. Une entité polymorphe et protéiforme***

Soumises à un mouvement incessant de positionnement-repositionnement des acteurs, la stabilité de ces structures réticulaires n'est jamais acquise. Ces processus d'adaptation ont pour effet de renforcer les liens entre les firmes, d'exiger l'apprentissage de méthodes de résolution des conflits et d'effectuer les changements nécessaires (Johanson, Mattson, 1989) ; mais à tout moment la remise en question des contrats peut modifier la configuration et la nature du réseau. Ainsi, le réseau est une configuration aux frontières mouvantes, succession d'alliances temporaires entre un centre stratégique et une organisation avec laquelle elle est liée contractuellement, coopérant autour d'un projet commun (Dumoulin et Gbaka, 1997). D'aucuns diront que la chaîne de compétences est en fait instantanée, car construite en temps réel en fonction des besoins et des opportunités du jour.

Certes, les relations intra-réseau vont pourtant au-delà des simples relations contractuelles : les rapports qui s'établissent entre les membres du réseau ressemblent plus à des rapports de partenariat et de complémentarité qu'à des relations marchandes totalement éphémères. Cependant, on doit reconnaître qu'en fonction des produits développés, des projets envisagés, des recentrages et autres optiques stratégiques, le réseau tend à modifier sa structure en y intégrant de nouveaux alliés tout en éliminant d'anciens. C'est justement cette faculté qui rend ce type d'organisation plus résistante et plus performante dans son adaptation aux perturbations.

Dans ces conditions, les frontières de l'entité ainsi formée, ne sont jamais fixes, elles évoluent en permanence, selon la congruence optimale entre le milieu et sa structure.

Ces orientations temporaires d'une chaîne de compétences constamment adaptée, ne sont pas complètement spontanées ; d'après les observations qui ont été faites, il semble qu'un « centre nerveux » ait pour fonction, entre autres, de composer et structurer le réseau en mettant en concurrence, à chaque étape, les différents intervenants susceptibles d'intégrer la structure. Ce processus permettrait ainsi d'obtenir, en mobilisant les meilleures compétences disponibles pour chacun des maillons de la chaîne, un niveau d'optimisation qu'une entreprise intégrée ne saurait égaler (Fréry, 1996).

Ainsi, les frontières de l'entité observée varient-elles au gré des circonstances, en fonction des problèmes à traiter et des enjeux du moment.

### ***2.2.2. Une remise en cause du principe d'annualité***

Cette diversité dans l'espace et cette variabilité dans le temps ne sont pas sans conséquence sur le modèle comptable. Elles condamnent certaines de ses hypothèses implicites, et notamment celle de l'état stationnaire qui suppose une reproduction des flux à l'identique. Une croissance est possible mais elle est régulière, équilibrée, sans rupture ni modification quant à la nature des inputs et des outputs (Teller, 1985). Elle postule une entité uniforme et non évolutive.

Si cette conception universaliste et surannée de la comptabilité était bien adaptée à l'environnement stable que les entreprises ont pu connaître dans le passé, elle apparaît bien incapable d'appréhender la réalité des nouvelles structures caractérisées par des frontières en perpétuelle évolution.

La première difficulté qui avait été soulevée, concernait la délicate perception par le comptable, des contours du réseau dans l'espace (dans une hypothèse de stabilité) ; en introduisant le facteur temps, le système comptable se heurte à une seconde difficulté : la représentation d'une entité dont les contours ne cessent d'évoluer, les événements modifiant continuellement les éléments retenus dans le champ d'observation.

Le temps est par nature insaisissable ; aussi, la turbulence et l'imprévisibilité qui caractérisent l'environnement des firmes donnent-elles une résonance particulière à cette remarque. En effet, le changement perpétuel qui anime ces nouvelles organisations est largement occulté par la mesure comptable qui requiert une segmentation du temps en exercice annuel (principe d'annualité).

L'invariance de l'image comptable entre deux périodes s'oppose à l'instabilité accrue de l'objet observé, et le principe d'annualité en donne une représentation quasi intemporelle.

Il y a effectivement, quelque gêne à considérer qu'entre le moment où l'entité est observée et le moment où une image de cette entité est produite par le système comptable, celle-ci aura évolué au point de n'en présenter que très peu de correspondance. Si de surcroît, on considère le délai qui s'écoule entre la production de cette image et son utilisation par les divers intéressés, on imagine alors le manque de pertinence de la représentation.

De toute évidence, le problème de l'instabilité de l'objet observé n'est pas nouveau. L'entreprise intégrée n'a jamais été figée, le groupe financier dont on consolide les comptes non plus, mais la stabilité de l'environnement procurait à la structure observée une certaine « viscosité » ; conséquemment, une plus grande signification pouvait être alors accordée à l'image comptable produite. En comparant deux images correspondant à des dates différentes, on obtenait une idée relativement précise de l'évolution de l'entité observée.

Le problème prend cependant une acuité particulière lorsqu'on envisage la représentation de ces nouveaux groupes, marqués par une plus grande fluidité de la structure. Se décomposant et se recomposant très rapidement, quelle utilité et quel crédit peut-on accorder à une image datant le plus souvent de plus de trois mois ? Que signifiera la comparaison de deux images espacées d'un an, sachant que l'objet observé aura emprunté entre temps de multiples configurations ?

Peut-on alors se satisfaire d'un tel découpage du temps ?

R. Teller (1997) a plusieurs fois souligné que notre système d'information ne donne une image correcte de la performance et de la structure d'une entreprise que dans un environnement relativement stable et peu perturbé. Or, l'émergence de ces nouvelles structures engendre des situations de rupture qui relèvent davantage d'une logique de chaos que d'une perspective de continuité (Teller, 1998).

Dans ces conditions, il n'apparaît pas inutile de s'interroger sur l'entité comptable, véritable postulat, afin d'en redéfinir, pour la circonstance, les contours.

### **3. PROPOSITIONS POUR UNE ENTITE RENOUVELEE**

Un tel constat, nous invite à inviter à présenter deux pistes de recherches : la première consiste à suggérer certains aménagements afin d'actualiser le modèle existant (3.1). La seconde, complémentaire, se donne pour ambition d'imaginer le canevas d'un modèle propre à donner un visage comptable aux nouvelles organisations en remettant en cause les hypothèses du modèle traditionnel (3.2).

#### **3.1 Une requalification comptable des cas de dépendance économique**

Il a été observé que le principe actuel d'entité, fortement empreint de patrimonialité, pousse le modélisateur à ignorer la présence de « sociétés satellites » qui gravitent autour de

l'organisation mesurée. On citera à titre d'exemple le cas des sous-traitants, techniciens, consultants, artistes, ouvriers, juridiquement indépendants, mais dont l'activité est grande partie orientée vers un seul donneur d'ordre. La dépendance économique et l'état de subordination qui en découle, devrait pourtant nous inviter à reconsidérer le périmètre de l'espace comptable.

A ce sujet, il n'est pas inutile de remarquer que le droit des contrats s'interroge depuis quelques années, sur l'attitude à adopter face à ces nouvelles formes d'organisation ; G.Teubner (1993) fait observer que si ces hybrides sont en réalité des organisations hiérarchiques à part entière qui ne font que se couvrir pudiquement d'un voile de contrat, le droit des contrats n'aurait donc plus qu'une seule mission à l'avenir : percer le voile contractuel. On découvrirait alors leur réalité économique, masquée jusqu'alors par un contrat, et on réintroduirait les normes protectrices de la réglementation sociale.

L'auteur en arrive alors à se poser la question de savoir s'il faut assimiler juridiquement les réseaux contractuels à des entreprises dotées de la personnalité morale.

A l'instar du droit du travail et des contrats, la comptabilité ne devrait-elle pas s'interroger sur la transparence du voile « contractuel » ? Ne doit-elle pas reconnaître une personnalité comptable à ces nouvelles entités, comme elle l'a fait pour les groupes financiers ? Ces derniers ont donné naissance à des règles qui se sont progressivement développées. Ne pourraient-elles pas également s'appliquer aux groupes contractuels ?

Si l'on s'en tient aux comptes sociaux, il faudrait peut-être rappeler que les actifs de l'entité sont définis par l'IASC (1989, § 49 à 68) comme « *une ressource contrôlée par l'entreprise, provenant d'événements passés et dont on attend des avantages économiques futurs au bénéfice de l'entreprise.* »

Il n'est fait aucunement référence au droit de propriété, mais à la notion de contrôle ; les actifs sont inclus dans le périmètre de l'entité lorsqu'ils sont susceptibles de lui apporter des avantages économiques futurs, étant entendu que *le contrôle qu'elle détient sur ces actifs lui permet de disposer des avantages que l'on attend de la propriété.*

Si l'on prend pour exemple les équipementiers de l'industrie automobile, ne constituent-ils pas pour certains d'entre eux, des unités parfaitement *contrôlées* par leur client unique ?

Le *designer* inscrit en nom propre n'est-il pas placé en situation de subordination vis à vis de l'entreprise à laquelle il confie exclusivement ses compétences ? La législation du travail ne s'y est pas trompée et n'a pas hésité dans certains cas, à requalifier le contrat de fourniture de services en contrat de travail avec « subordination de fait ».

Reconnaissons qu'en vertu de ces remarques, les sous-traitants « partenaires » pourraient être considérés, dans bien des cas, comme faisant partie de la même entité. La « négociation » unilatérale des prix par le donneur d'ordre qui dicte sa loi, en est la meilleure preuve.

En adoptant une vision holiste, le système comptable, s'il veut maintenir un minimum de cohérence aux yeux de certains utilisateurs, pourrait regrouper ces unités juridiquement autonomes, mais résolument soudées par des liens contractuels. Il est manifeste que ces sociétés satellites constituent pour la « société pivot » non pas des biens juridiquement possédés mais des « actifs contrôlés » au sens économique du terme.

On pourra objecter que cette approche contrevient à la vocation contractuelle de la comptabilité : les créanciers d'un maillon juridiquement indépendant ont effectivement peu d'intérêt à ce que la notion de contrôle économique se substitue à la possession juridique ; leur gage y perdrait dans sa représentation en incluant dans l'entité des éléments sur lesquels ils ne détiennent aucun droit. Dès lors, nous ne pouvons que plaider en faveur d'une remise en

cause du sacro-saint principe d'unicité ; ces aménagements pourraient fort bien se concevoir dans un jeu parallèle de comptes dont la vocation serait managériale et non plus patrimoniale.

Pour autant, le fait de poser le problème, ne signifie pas, hélas, que des solutions s'imposent à l'évidence ; nous avons conscience que si la représentation comptable de ces entités apparaît nécessaire pour certains utilisateurs, elle donne cependant le jour à de nouvelles difficultés : comment évaluer correctement et précisément le degré de dépendance ? Au-delà de quel seuil doit-on considérer les deux entités comme ne faisant qu'une ? Doit-on inclure dans l'entité le sous-traitant dépendant du sous-traitant qui dépend de la firme pivot ? Autrement dit, jusqu'à quel degré de « parenté » faut-il remonter ?

Notons tout de même que le Conseil National de la Comptabilité apporta à ces questions quelques éléments de réponses, lorsqu'il publia dans son bulletin du 4ème trimestre 1994, une méthodologie pour l'établissement des comptes combinés.

L'établissement de ces comptes, proposé par la septième directive, permet aux entreprises qui le souhaitent et qui constituent un ensemble dont la cohésion ne résulte pas de liens juridiques, de présenter les comptes de l'ensemble comme si celui-ci était formé d'une seule entité. Le texte en question précise que le lien d'unité et de cohésion peut découler de plusieurs situations parmi lesquelles on notera « ... des relations contractuelles suffisamment étendues pour engendrer un comportement d'entreprises intégrées. » (C.N.C. 1994).

La Commission des normes comptables de Belgique préoccupée elle aussi par le problème, précise dans un de ses avis que le contrôle doit être entendu comme « une influence *décisive* sur la gestion de plusieurs entreprises » (Commission des normes comptables, 1986, p.10).

Cette nouvelle approche de l'entité correspond à une extension des critères retenus pour caractériser l'existence de liens de contrôle entre des unités juridiquement autonomes ; jusqu'à présent, étaient essentiellement pris en compte pour définir le périmètre des groupes, les liens juridico-financiers. Ainsi, en retenant également les liens de personnes ou les liens de dépendance technico-commerciale existant entre les entreprises, en dehors de toute participation juridique, c'est véritablement une extension et un approfondissement de la notion de contrôle qui nous sont proposés (Raybaud-Turillo, 1995).

Plus que jamais, celle-ci apparaît incontournable pour définir avec plus de réalisme les frontières de l'entité. Assisterait-on alors aux prémisses discrètes d'une remise en cause du principe de patrimonialité ? Reconnaissons à tout le moins, que l'appréhension de l'entité par le système comptable ne peut en effet, se limiter aux frontières de la personnalité juridique et des liens financiers, mais doit intégrer dans une approche holiste, la réalité des rapports unissant des unités juridiquement indépendantes.

Cette proposition devrait constituer une amorce de solution à l'égard de la représentation de ce qu'on pourrait appeler les « réseaux restreints » ; nous entendons par-là les organisations formées d'une entité mère, autour de laquelle gravite un ensemble de micro organisations en état de « dépendance économique avancée ». Toutefois, force est de reconnaître qu'elle ne permet pas à elle seule de résoudre le problème de la modélisation des structures vastes, dites « nébuleuses ». Comme nous allons le voir, nous considérons que le système actuel, même amendé, n'y parviendrait pas ; il n'a pas été conçu dans cet esprit.

### **3.2 – La comptabilité « par opération » : une entité repensée.**

La représentation comptable des réseaux étendus, caractérisés cette fois-ci par des ramifications multiples et éphémères ne saurait en effet, trouver une solution dans la

requalification comptable de certaines situations. L'approche d'une véritable issue nous semble alors devoir passer par une remise en cause des principes fondamentaux de la comptabilité traditionnelle en s'orientant vers « une comptabilité par opération ».

La deuxième partie de l'article nous a donné l'occasion de constater que certains principes qui fondent la comptabilité s'opposent littéralement à la représentation des nouvelles structures. Dès lors, il ne saurait y avoir de véritables solutions sans accepter de sortir du cadre des réflexions actuelles. Aussi, pour audacieuse qu'apparaisse la démarche, il nous semble nécessaire d'extraire l'entité comptable du cadre conventionnel que nous lui connaissons.

Cependant, il n'est pas dans notre intention de rejeter le modèle actuel, mais plutôt de proposer une représentation complémentaire reposant sur des conventions opposées.

Elle pourrait ainsi apporter une réponse aux utilisateurs qui attendent de la comptabilité une fonction plus décisionnelle que redditionnelle. Bien que les besoins des utilisateurs soient difficilement identifiables et vérifiables, des études ont montré que certains d'entre eux, les managers notamment, pourraient obtenir une plus grande satisfaction à disposer d'une vision élargie de l'espace mesuré (Bouwman, 1978, 1983 ; Stamp, 1980-1981).

Prenons pour exemple le cas de l'industrie cinématographique<sup>3</sup>. Les grands studios intégrés de la première moitié du siècle qui possédaient leurs propres équipes de décorateurs, techniciens, acteurs, réalisateurs, scénaristes, musiciens et salles de projection, ont été progressivement délogés par des structures réticulaires, mouvantes, et éphémères. Les salariés ont fait place à des spécialistes recrutés pour une durée limitée à celle du projet. Ainsi, la société de production Amblin, fondée il y a quelques années par S. Spielberg, gère-t-elle les plus gros budgets du secteur cinématographique. « Avec 200 millions de dollars de bénéfices en 1994, c'est la compagnie la plus rentable de l'audiovisuel mondial » (Fréry, 1996, p. 74).

Mobilisant plus de deux mille personnes pour chaque tournage, elle n'en emploie qu'une cinquantaine à titre permanent. Les immobilisations requises pour chaque film s'évaluent en dizaines de millions de dollars ; toutefois, on en cherchera vainement la trace dans les états financiers.

Se pose alors le problème de la représentation comptable d'une telle hyper structure. Nul ne disconvient que la société Amblin n'est que la tête d'un corps beaucoup plus vaste dont aucune image ne nous est fournie par la comptabilité. En fait, la seule image que nous puissions obtenir, est une image éclatée des multiples unités autonomes participant à chaque opération. Un immense puzzle.

Aussi, ces réflexions nous invitent-elles à considérer l'entité comptable Amblin, telle qu'elle est décrite aujourd'hui par le système comptable, comme appauvrie et réductrice aux yeux de certains utilisateurs réclamant une vision globale de l'entité et de ses performances.

En ce sens, elle ne présente peut-être pas les qualités décisionnelles que tout les utilisateurs pourraient en attendre. Ses frontières spatiales ne correspondent pas à l'entité contrôlée par les décideurs car il y a tout lieu de penser en effet, que la zone d'action est beaucoup plus étendue que ne le laissent supposer les états financiers, étroitement bornés, rappelons-le, par les conventions juridiques. En d'autres termes, le pouvoir de décision, donc le contrôle dévolu aux responsables ou gestionnaires, s'étend sur une superficie dont les limites excèdent largement celles de l'entité juridique. Il sera alors difficile, pour certains, de reconnaître un contenu informationnel pertinent à l'image comptable d'une entité amputée de ses membres.

Toutefois, les principes d'entité et d'annualité dont on a parlé plus haut s'opposent littéralement à la production d'une image complète de ces nouvelles structures

<sup>3</sup> Exemple utilisé par l'économiste F. Fréry (1996).

organisationnelles. Aussi, aucun aménagement, fut-il d'envergure, ne nous paraît suffisant pour adapter le modèle comptable actuel à ce genre de situation.

La seule issue possible semble devoir passer par une appréhension complètement renouvelée des frontières spatiales et temporelles de l'entité comptable en inversant les hypothèses qui la fondent :

1 - l'espace occupé par l'organisation n'est pas prédéterminé, mais varie en fonction des nécessités du projet qu'elle dirige ;

2 - L'état stationnaire postulé ne trouve guère de correspondance avec la réalité, les opérations menées n'étant jamais d'une durée identique ; aussi, l'inconstance de ces structures ne peut-elle que contraster avec la linéarité du temps comptable.

Ces considérations nous amènent à penser que la mesure comptable de telles organisations pourrait trouver une solution en appréhendant l'entité comptable non plus dans une zone préalablement définie et dans la continuité, mais plutôt dans la diversité spatio-temporelle des projets accomplis.

En d'autres termes, il faudrait évaluer les performances et l'étendue de l'organisation, opération par opération, lorsque l'activité du réseau s'y prête, bien entendu. Ce peut être l'accomplissement d'un ouvrage de travaux publics, la réalisation d'une collection de vêtements, une mission d'audit, ou une étude technique par exemple.

Si l'on reprend le cas de la société Amblin, il doit être possible de représenter une entité élargie en y intégrant les satellites contrôlés temporairement, et en prenant comme période d'observation la durée de l'opération, en l'occurrence la réalisation d'un film.

Les frontières de l'entité, tant spatiales que temporelles se voient ainsi largement remise en cause :

- la délimitation de l'étendue à mesurer repose sur des critères de contrôle économique continu ou éphémère (selon la nature des relations entretenues avec les firmes satellites) et non plus sur des critères d'appartenance patrimoniale. Le contrôle étant entendu dans ce cas, non pas comme une dépendance économique durable, mais comme une situation de subordination temporaire ;

- la prise en compte du temps devient flexible puisqu'il n'est plus fait appel à la notion de périodicité annuelle mais à des durées de projet irrégulières. Pour cette raison, le type de représentation proposé n'a de validité que le temps du projet, la durée de celui-ci étant, dans la plupart des cas, sans rapport avec l'année civile.

Dans cette approche, **l'entité comptable devient un concept à géométrie variable** ; il semble difficile de l'envisager différemment puisque la configuration de l'organisation ne dure que le temps d'un projet. A quoi bon dans ces conditions, vouloir comparer des images espacées d'une année, quand on en connaît la faible correspondance, la structure s'étant entre-temps métamorphosée.

La comptabilité, en tant que système d'information, ne doit-elle pas fournir une image aussi fluide que l'objet dont elle est censée donner une représentation ?

Il est amusant de constater que la première des caractéristiques d'un tel modèle n'est certainement pas la nouveauté. Une mise en perspective historique de l'entité comptable nous

révèle que la comptabilité « par opérations » vit le jour bien avant l'émergence des comptabilités dites « continues » (De Roover, 1952). Dès le Moyen Age, l'essor des sociétés en commandite donna en effet naissance à la comptabilité par opérations qui, somme toute, est fort proche du modèle dont on vient de brosser l'esquisse. Certains propriétaires plaçaient leurs capitaux dans des expéditions maritimes en chargeant des négociants navigateurs de les faire fructifier dans des opérations commerciales. Le terme entreprise était alors utilisé dans son acception originelle, une action, une mission ou un projet.

Ces sociétés n'étaient qu'éphémères, puisqu'elles ne duraient que le temps d'une expédition. « Ainsi, l'East India Company qui effectua de nombreux voyages vers les Indes au début du XVIIème siècle avait une souscription en capital par voyage. Le voyage terminé les actifs étaient partagés. » (Christophe, 1996). La comptabilité par opérations avait alors pour objectif essentiel de déterminer le montant des profits afin d'en faire le partage. Aujourd'hui, la comptabilité par opération doit pouvoir renaître et aller plus loin en donnant un « visage » à ces nouvelles organisations ; les nouvelles technologies de l'information devraient l'y aider.

Certes, on pourra toujours objecter que les entreprises d'aujourd'hui n'ont guère de ressemblance avec les expéditions d'hier. Toutefois, reconnaissons qu'elles ont ceci en commun que leur conformation ne dure que le temps d'un projet. Abordant un autre projet, l'organisation remet en question les contrats existants et en signe de nouveaux ; en ce sens, elle n'est, dans bien des cas qu'une succession d'alliances temporaires.

Ce n'est là qu'une piste de réflexion, les aspects techniques de la comptabilité par opération n'ont pas été abordés et les difficultés, nous n'en doutons pas, sont certainement fort nombreuses. Pour autant, nous voyons là une esquisse de réponse au problème de la représentation des réseaux élargis, et nous nous réjouissons par avance des recherches qui pourraient se poursuivre dans ce sens.

## Conclusion

Les mutations économiques ont l'effet d'un solvant sur la structure de l'entreprise ; comme une cellule vivante, celle-ci se divise sous l'effet d'un environnement turbulent. Cette réponse au désordre conditionne sa survie : se diviser pour mieux régner, pourrait-on dire. Cependant, ces évolutions rapides ont engendré des situations que notre système comptable n'est plus apte à traduire.

Totalement inconstantes et largement perméables, les frontières de l'entité observée s'avèrent difficilement perceptibles au premier abord. Reposant plutôt sur un ensemble de maillons formant une chaîne de valeurs, l'entreprise correspond de moins en moins à son enveloppe juridique. Dès lors, les critères tels que la notion d'appartenance ou de non-appartenance juridique semblent de moins en moins pertinents pour appréhender l'entité comptée. Les informations utiles sont alors dispersées dans les comptabilités des différents partenaires ; il en résulte hélas, une image tronquée et mutilée.

Notre approche traditionnelle de la comptabilité aurait-elle vécu ? Le patrimoine est-il toujours une notion pertinente ? Il semble, en effet, que le système comptable actuel ne pourra encore faire longtemps l'économie d'une reconceptualisation de l'entreprise et de son mode de représentation. Il y va de la pertinence et de la crédibilité des images qu'il produit.

## Bibliographie

- Airaudi S. (1994), « Le destin de la globalisation », *Revue française de gestion*, septembre-octobre, p. 57- 61.
- American Accounting Association (1965), « The Entity Concept », *Accounting Review*, avril, pp. 358-367.
- Ashkenas R. (1995), *The boundaryless organisation*, Josey-Bass.
- Belkaoui A.R. (1992), *Accounting Theorie*, Academic Press, Londres, 3<sup>rd</sup> ed.,
- Boisselier P. et Olivéro B. (1993), « Du principe de partie double au concept d'entité », Association française de comptabilité, Congrès de Toulouse, pp. 609- 625.
- Boland J.R. (1993), « Accounting and the interprétative act », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 18, n°2/3, pp. 125-146.
- Bouwman M.J. (1978), « *Financial Diagnosis : a cognitive Model of the processes involved* » thèse Ph. D, Graduate School of industrial Administration, Carnegie Mellon University.
- Bouwman M.J. (1983), Human diagnosis Reasoning by Computer : an illustration from financial Analysis, *Management Science*, june, pp. 683-672.
- Burlaud A. (1993), « Réflexions sur le principe de l'entité », Journée AFC – CNC sur la recherche en comptabilité, Conseil National de la Comptabilité, 30 novembre, pp. 112- 124.
- CNC (1994), « Méthodologie relative aux comptes combinés », *Bulletin du Conseil supérieur de la comptabilité*, n° 101, 4<sup>ème</sup> trimestre 1994.
- Colasse B. (1992), « Par delà le modèle comptable normalisé », Journée AFC – CNC sur la recherche en comptabilité, Conseil National de la Comptabilité, 30 novembre, pp. 86- 95.
- Commission des normes comptables de Belgique (1986), Avis n°114/5, in *Bulletin de la Commission des normes comptables*, p.10.
- De Roover R., « Le rôle des Italiens dans la formation de la banque moderne », *Revue de la Banque*, Bruxelles, 1952, n°9-10, p. 641.
- Dumoulin R. et Gbaka A. (1997), « Contrôle d'entreprises et réseaux stratégiques, une étude exploratoire », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Revue de l'AFC, mars, t 3 - vol 1, pp. 23- 38.
- Fréry F. (1996), « L'entreprise transactionnelle », *Gérer et comprendre*, Annales des Mines, septembre, pp. 66- 78.
- Gensse P. (1995), « L'invention comptable de la réalité : Entre la règle et le mythe » in *Mélanges en l'honneur du professeur Claude Pochon*, Fouchet, Paris, pp. 221- 231.
- Guilhon B. et Gianfaldoni P. (1990), « Chaîne de compétences et réseaux », *Revue d'économie industrielle*, 1<sup>er</sup> trimestre, n°51, pp. 97- 112.
- Hermanson, Edwards, Salmonson, *Accounting Principles*, Plano Business Publication , Third Edition, 1986.
- Huet J. (1991), « Le chiffre et le management », *Revue française de comptabilité*, septembre, n°226, p. 82- 85.
- Husband G. R. (1954), « The Entity Concept in Accounting », *The Accounting Review*, octobre, pp. 552-563.
- IASC (1989), Cadre de préparation et de présentation des états financiers ( *Framework for the preparation and présentation of financial statement*), § 49 à 68.
- Johanson J. et Mattson L. (1989), Interorganizational relations in industrial systems : « A network approach compared with transaction-cost approach ». In E. Sharpe Inc., Stockolm.
- Margirier G. (1990), « L'impact des technologies d'information sur les performances et l'organisation de la firme. Le cas des réseaux locaux industriels. », *Revue d'économie industrielle*, 1<sup>er</sup> trimestre, n°51, pp. 75- 96.
- Moonitz M. (1961), *The basic Postulates of Accounting*, American Institute of Certified Public Accountants, New-York.

- Porter M. E. (1985), *Competitive Advantage : Creating and Sustaining Superior Performance*, New-York, The Free Press.
- Raybaud-Turillo B (1995), « Une approche renouvelée de la patrimonialité », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, mars, tome 1, volume 1, pp. 25- 44.
- Skinner R.M. (1973), *Les principes comptables*, I.C.C.A., Toronto.
- Stamp E. (1981), *L'information financière publiée par les sociétés : évolution future*, Etude de recherche, l'Institut Canadien des Comptables Agréés, Toronto.
- Teller R. et Raybaud-Turillo B (1997), « Comptabilité créative », *Encyclopédie de gestion*, 2<sup>ème</sup> édition, vol. 1, pp. 508- 527, Vuibert, Paris.
- Teller R. (1985), « Les hypothèses implicites du modèle comptable classique », In : *Méthodologies fondamentales en gestion*, Colloque ISEOR-FNEGE, 13/14 novembre.
- Teller R. (1997), « Evolution des travaux de recherche en comptabilité », *Les Cahiers de recherche de l'A.F.C.*, mai, cahier n°2, pp. 5- 18.
- Teller R. (1998), « Un modèle comptable de la valeur peut-il restaurer la valeur du modèle comptable ? », *Actes des XIVèmes Journées nationales des I.A.E., Nantes, 1998.* », pp. 429-445.
- Teubner G. (1993), « Nouvelles formes d'organisation et droit », *Revue française de gestion*, novembre - décembre, pp. 50- 66.
- Weick K.E. (1995), *Sensemaking in Organizations*, Sage.
- Weiss D. (1994), « Les nouvelles frontières de l'entreprise », *Revue française de gestion*, septembre-octobre, pp. 38- 49.
- Williamson O. (1975), *Markets and Hierarchies. Analysis and Anti-Trust Implications*, The Free Press, New York.