

REACTIONS

ALTERNATIVE ET

« La dynamique sociale est celle de la tension entre les individus et leurs cadres normatifs, entre la volonté d'adhérer et la volonté de changer. »

P. Y. Gomez, *Le gouvernement de l'entreprise*³²⁵.

La convention n'est qu'un équilibre mimétique³²⁶ ; aussi, les conventions comptables établies sont parfois mises en doute par des conventions adverses que nous appellerons « *alternatives* », et dont la cohérence et la pertinence du discours peuvent selon les conditions, séduire la population des convenants (section I). Diverses réactions qui vont de l'affrontement à l'adaptation sont alors possibles ; elles feront l'objet d'un second développement (section II).

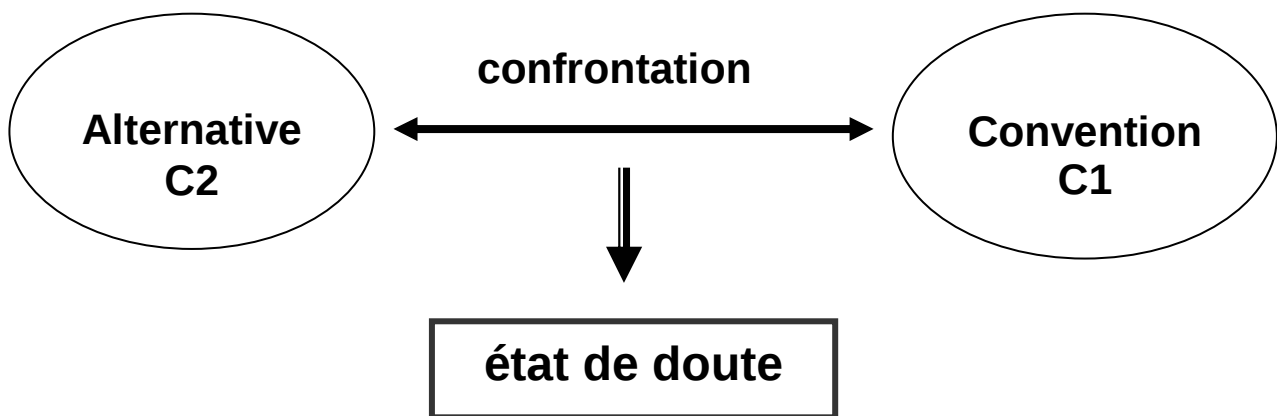
Nous reprenons ici l'idée largement développée par P.Y. Gomez qu'une convention ne saurait se transformer sans la pression d'une convention concurrente, nommée en la circonstance *suspicion* par l'auteur. En ce qui nous concerne, nous préférons parler d'alternative, la suspicion représentant plutôt le doute, produit de la confrontation des deux conventions en lice. C'est d'ailleurs cet état de doute (ou de suspicion) qui remet en cause le caractère convaincant de la convention établie.

³²⁵ P. Y. Gomez, op. cit., 1996, p. 177.

³²⁶ P.Y. Gomez, op. cit., 1994, p.227.

SECTION I : L'ALTERNATIVE ET SES FACTEURS D'ÉMERGENCE

Pour qu'il y ait un changement de règle comptable, il est nécessaire qu'émerge, en amont, une *alternative*, c'est-à-dire une convention adverse propre à mettre en doute la convention en place. En ce sens, elle doit être considérée comme l'élément de motricité par excellence du processus d'évolution des conventions. Toutefois, avant même d'aborder les facteurs qui participent à son émergence, il est nécessaire d'en bien percevoir la nature.



Si l'on veut comprendre ses origines, il importe d'admettre qu'une *alternative* est une règle prescrivant un comportement distinct de celui prescrit par la convention en place. Pour reprendre l'exemple de Schelling, nous dirons que la circulation routière à gauche de la chaussée constitue une *alternative* à notre convention actuelle. A l'inverse, notre système qui impose une circulation routière sur la droite de la chaussée représente une *alternative* à la convention souscrite par nos voisins anglais. La remarque est, au demeurant, tout aussi valable pour la disposition de l'actif et du passif au sein du bilan, de chaque côté de la Manche. Concernant la valorisation des postes dans les états financiers, nous constatons que si le principe des coûts historiques est la convention en vigueur, la valorisation au coût actuel est en fait, une des *alternatives* qui lui sont opposables. De la même façon, le principe de prudence comptable qui dicte d'enregistrer les charges latentes et de rejeter les produits de même nature, est une convention qui admet une *alternative*, le principe de réciprocité, en vertu duquel les charges et les produits latents doivent être comptablement traités

de façon identique. En fait la liste est très longue puisque toute convention admet au moins une *alternative*. Aussi, les nombreuses approches développées lors de l'étude de frontières de l'entité (première partie – titre 2) représentent-elles autant d'*alternatives* qui s'opposent au modèle convenu.

En examinant les cinq propositions à respecter pour adopter légitimement une approche conventionnaliste, il a justement été avancé qu'en l'absence d'*alternative*, il n'était plus possible d'évoquer une situation d'incertitude, l'individu n'ayant pas de choix. Dans ces conditions, on ne peut véritablement parler de convention mais plutôt d'obligation. Nous dirons alors que *l'alternative* est un dispositif délivrant un discours non compatible avec celui de la convention en place et remettant en cause la légitimité de ce dernier. Conséquemment, le professionnel, selon le contexte, peut progressivement douter de l'adoption généralisée de la convention, de moins en moins convaincu de sa cohérence et de sa pertinence.

Ce faisant, le convenant dubitatif va renvoyer aux autres un message les informant sur ses incertitudes quant à la légitimité de la convention existante. Le doute peut alors se répandre et faire le lit d'une nouvelle convention plus convaincante. Ainsi, *l'alternative* engendre le doute qui lui-même modifie l'aptitude à convaincre d'une convention supposée acquise.

Cependant, pour revenir à notre sujet, il ne faudrait pas se méprendre sur le caractère « réactif » de la technique comptable et surestimer l'impact des *alternatives*. La comptabilité n'a pas réagi à toutes les impulsions extérieures et seules les inventions « utiles » qui ont su convaincre toute une population ont été adoptées. Rappelons que les outils d'une information comptable très sophistiquée, offerts très tôt par L. Pacioli, ne seront utilisés qu'au XX^{ème} siècle. Ainsi, lorsque l'auteur propose une classification de type « actif stable », « actif circulant », il s'agit bien d'une *alternative* face aux conventions de présentation en vigueur à l'époque ; mais l'innovation est prématurée et ne correspond pas à un besoin de gestion, en conséquence, *l'alternative* en question sera sans effet et les praticiens ne la retiendront pas³²⁷.

Toute proposition s'inscrivant dans une approche qui diffère de la convention en place, si elle peut être qualifiée d'*alternative*, n'est donc pas forcément apte à engendrer un état de doute.

Invokant les travaux de R. Sudgen, nous rajouterons que le mécanisme d'autorenforcement de la convention fait d'elle, un *équilibre évolutionnairement stable*. « Un *équilibre évolutionnairement stable* est une forme de comportement telle que, si elle est suivie au sein d'une population, un tout petit groupe qui en dévie réussit

³²⁷ B. Bac-Charry, op. cit.

moins bien que ceux qui la suivent »³²⁸. En conséquence, une telle situation, reprennent R. Boyer et A. Orléan, « résiste à toute stratégie déviante pour peu que celle-ci ne soit suivie que par un faible nombre d'individus, d'où le terme d'*évolutionnairement* stable : « une mutation » qui n'affecterait que quelques individus ne saurait renverser le comportement dominant »³²⁹.

En d'autres termes, pour qu'une *alternative* émerge, le doute qui l'accompagne ne doit pas se limiter à quelques esprits critiques, mais envahir une portion suffisamment grande de la population pour amener ses membres à s'interroger quant à une adhésion durable et généralisée de la convention.

Ainsi, l'évolution d'une convention comptable est-elle directement liée à l'émergence d'une proposition alternative, diffusant un discours que d'aucuns jugeront plus cohérent, plus pertinent pour résoudre un même problème d'incertitude. Toutefois, cohérence et pertinence sont des termes qui renvoient à la raison sinon à une certaine rationalité. Or dans le domaine collectif, la raison n'explique pas les pratiques de façon absolue. Les individus rationalisent en effet, leurs comportements en se référant à une conduite qu'ils considèrent comme « normale », c'est-à-dire celle qu'ils imaginent être la plus répandue et la plus acceptée. Aussi, l'*alternative* ne sera véritablement menaçante pour la convention établie que si elle amène la population à douter de son adoption généralisée.

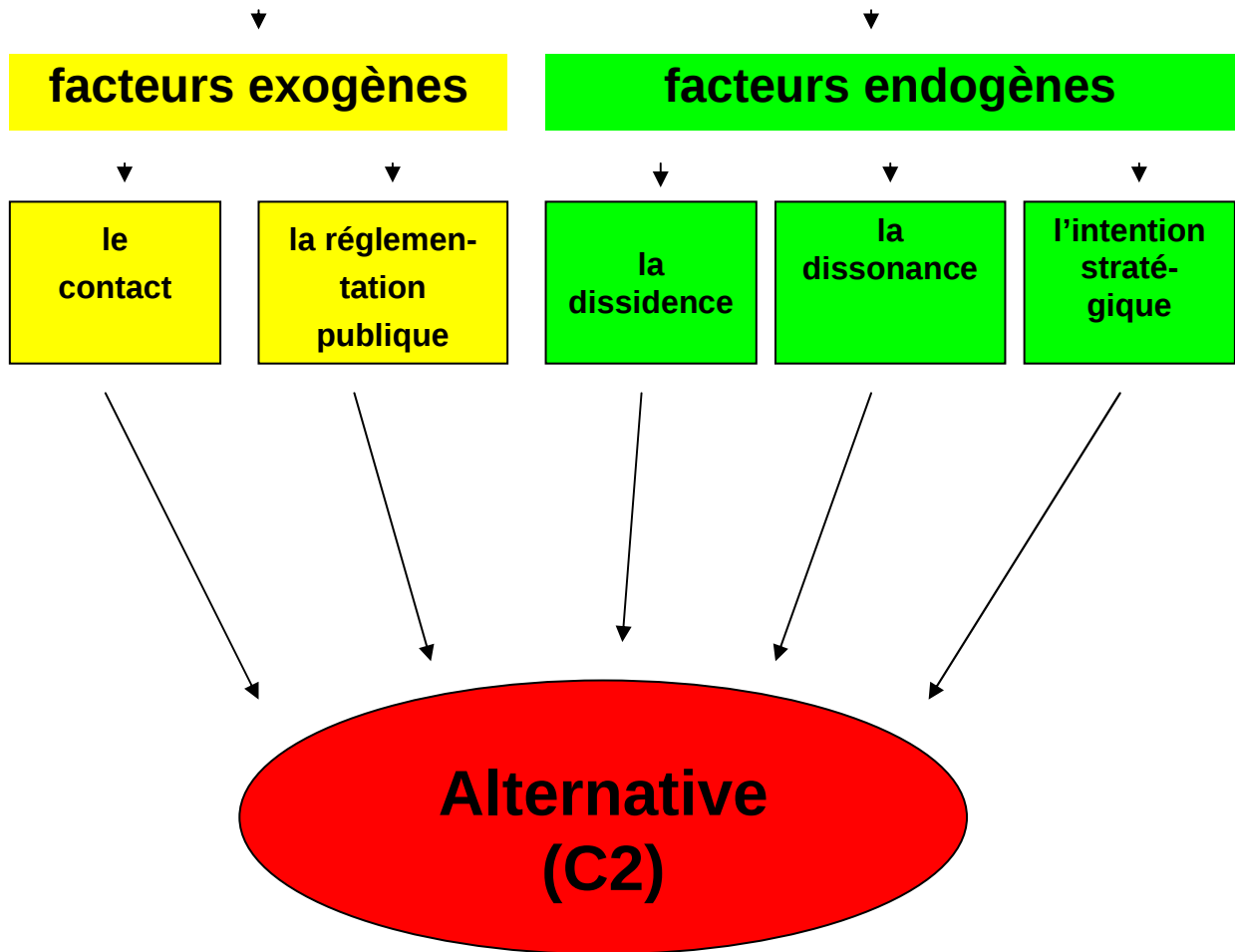
Il est maintenant admis que c'est l'existence même de l'*alternative* qui conditionne l'irruption d'un doute sur le comportement collectif, et conséquemment, la remise en cause de la convention actuelle. Aussi, l'analyse de ses sources apparaît ici incontournable. Après avoir défini la nature de l'*alternative* comptable, il importe maintenant de connaître les facteurs qui favorisent son émergence, même si ceux-ci ne sont pas toujours identifiables avec précision. Il est en effet malaisé, du point de vue qui nous occupe, d'adopter un raisonnement linéaire ; au sein du système conventionnaliste, il est difficile d'imaginer une cause unique justifiant une série de conséquences.

Globalement, nous avons relevé deux catégories de facteurs susceptibles de mettre en péril la convention existante en favorisant l'émergence de l'*alternative* : les facteurs exogènes (§1) et les facteurs endogènes (§2).

³²⁸ R. Sudgen, *The Economics of Rights, Co-operation and Welfare*, Basil Blackwell, 1986, p.91.

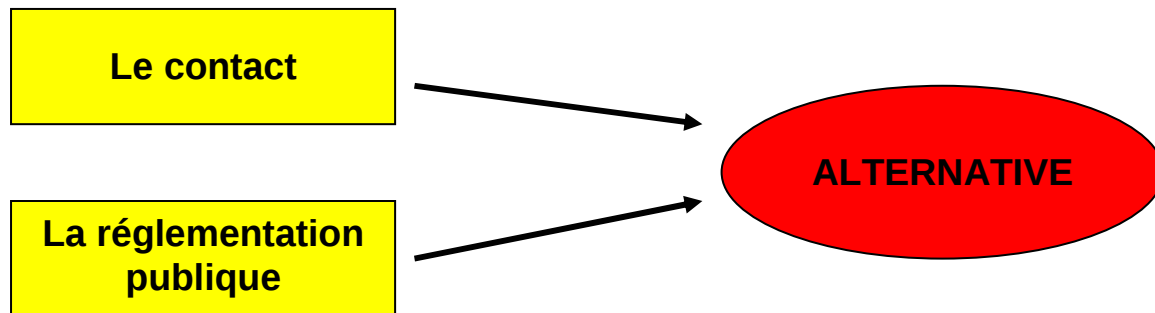
³²⁹ R. Boyer et A. Orléan, *art. cit.*, p. 240.

LES FACTEURS D'EMERGENCE



§ 1 – Les facteurs exogènes

Les facteurs exogènes peuvent être définis comme des agents extérieurs à la convention, qui concourent à la production d'une *alternative*. En d'autres termes, les causes à l'origine de l'*alternative* sont étrangères aux déterminants de la convention établie. Ainsi qu'il apparaît sur le schéma, deux facteurs peuvent être relevés : *le contact* et *la réglementation publique*.



a) Le contact

Le *contact* est un facteur qui participe fréquemment à l'émergence d'une *alternative*. Nous pouvons remarquer en effet, que lorsque deux populations (au sens conventionnaliste du terme) sont amenées à se rapprocher pour quelques causes que ce soit, plusieurs conventions peuvent entrer en contact ; chacune devient alors l'*alternative* de l'autre dans un enchaînement de frictions aux issues diverses. Ainsi, lorsque le groupe G1 adoptant la convention C1 entre brusquement en compétition avec le groupe G2 doté de la convention C2, l'issue du combat dépend de la proportion de chacun des groupes G1 ou G2 par rapport à la population totale donnée par $G1 + G2$. Au-delà d'un certain seuil dont la valeur dépend des données du contexte, les individus qui avaient adopté la convention, aujourd'hui numériquement déclinante, par hypothèse C1, se convertiront progressivement à C2.

Ce mécanisme est autorenforçant puisque, comme nous l'avons déjà expliqué, l'individu trouve un avantage à se soumettre à la convention C2 dès lors qu'il est convaincu que ladite convention est elle-même adoptée par le plus grand nombre. Nous avons vu précédemment qu'en se retranchant derrière le comportement qu'il suppose être celui des autres, tout du moins le plus répandu, le convenant justifie ses actes et en atténue la responsabilité ; c'est ainsi qu'il rationalise son comportement. Aussi, lorsque la population à laquelle il appartient, G1, lui semble décroître, le doute gagne son esprit, et pour peu que ses hésitations transparaissent dans son comportement, il renverra aux autres un message non-dit qui tendra lui-même à répandre un doute sur les résistances opposées par C1. L'effet étant cumulatif, on assiste alors à une fuite de la population G1 qui rejoint G2 rendant par-là la convention C2 encore plus convaincante.

Illustrons ce processus spéculaire en utilisant un exemple de coordination parfaite³³⁰ : le sens de la conduite automobile. Prenons alors une zone du globe au sein de laquelle les automobilistes (G1) ont convenu de rouler sur la file de droite (convention C1), et imaginons, peu importe le motif, que cette région soit un jour envahie par une population étrangère (G2) ayant adopté une convention de conduite opposée à C1(C2). La population G2 n'entend pas adopter la convention en place, mais imposer la sienne à G1. Nous sommes alors dans un cas typique d'affrontement engendré par le contact de deux conventions délivrant chacune un discours contradictoire. Pour le groupe G1, la convention C2 représente une *alternative* mettant en doute la convention C1. Nul ne disconviendra en effet, qu'un automobiliste plus attaché à sa vie qu'aux conventions établies, sera contraint d'anticiper la conduite des autres automobilistes ; il est alors plus que probable que la proportion (perçue) d'automobilistes roulant à droite ou à gauche déterminera son attachement à C1 ou son déplacement vers C2.

Toutefois, le processus en question n'implique pas obligatoirement un rapprochement physique, un *contact* entre des populations éloignées pouvant être réalisé par exemple par le truchement des moyens de communication modernes.

Cette remarque peut être illustrée par la chute du régime soviétique. Les progrès dont a pu bénéficier la technologie des télécommunications sont certainement un des principaux facteurs responsables du récent déclin. La multiplicité de l'information, sa rapidité d'accès, et son coût de plus en plus bas, sont autant de paramètres qui ont largement participé à l'affaiblissement des frontières et partant, à l'interpénétration des nations. Ainsi, des sociétés aux règles de fonctionnement différentes, voir opposées, ont pu s'observer et s'analyser comme jamais elles ne l'avaient fait jusqu'à présent. Un nombre croissant de conventions occidentales sont alors rentrées en contact avec le bloc de l'Est, faisant naître chez eux (et peut-être un peu moins chez les autres) des doutes à l'égard de la pertinence des conventions (notamment économiques et sociétales) auxquelles ils se conformaient jusqu'à présent. Sans vouloir entrer dans le détail, là n'est pas le sujet de nos travaux, nous dirons que la dynamique qui en résulta

³³⁰ Une situation de « coordination parfaite » ou de « pure coordination » est une situation dans laquelle il n'existe aucun conflit d'intérêt entre les joueurs. Leurs préférences sont parfaitement convergentes puisque chacun d'entre eux trouve souhaitable la même situation qui leur procure la même utilité. En conséquence, les agents ne peuvent résoudre ce problème d'indétermination avec leur seule rationalité, aucun choix n'étant plus logique qu'un autre. Nous sommes alors devant un cas particulier de situation conventionnelle dont l'exemple typique, maintes fois repris est le sens de la conduite automobile. Il n'y a, en effet, aucune raison qui puisse justifier une préférence pour l'une des deux files. Une convention est toutefois nécessaire pour rendre compatible la conduite des automobilistes.

est un élément central de la transformation du système économique et du système de production soviétiques, sachant qu'elle atteignit ses fondements mêmes.

Un autre exemple, pour le moins frappant, nous est fourni par le succès des transplants japonais au Royaume-Uni et aux Etats-Unis dans le secteur de l'industrie automobile. L'étude menée par R. Boyer et A. Orléan décrit le processus grâce auquel les modes de gestion et le système de détermination des salaires asiatiques se sont diffusés dans l'industrie anglo-saxonne. « Au début des années quatre-vingts, nombre d'observateurs furent amenés à penser que les établissements établis à l'étranger ne pourraient réussir en dehors de leur territoire d'origine, tant le modèle japonais semblait lié étroitement à un système de valeurs, de coutumes et de normes implicites, tout à fait spécifiques et idiosyncrasiques »³³¹. Le succès des transplants est aujourd'hui amplement reconnu au point que la littérature sur la question évoque parfois le processus de « nipponisation » de l'industrie américaine. Même si la formule apparaît exagérée, il faut reconnaître néanmoins, que nombre de conventions qui auparavant régissaient le secteur de l'automobile et de l'électronique, sont depuis quelques années sérieusement malmenées par la généralisation des pratiques japonaises.

Concernant la comptabilité, nous nommerons « *contact* », le rapprochement d'au moins deux populations adoptant des conventions comptables distinctes. Cette situation peut introduire la suspicion, dans l'une des deux populations, voire les deux. Nous pouvons avancer, à ce propos, qu'une partie de nos conventions comptables est aujourd'hui sérieusement mise en doute par le contexte de mondialisation dans lequel évoluent nos entreprises. Depuis le début des années 80, celles-ci sont de plus en plus nombreuses à chercher des financements sur les marchés étrangers ; aussi, sont-elles poussées à adopter des conventions différentes, afin d'en satisfaire les besoins informationnels. Il y a donc un premier *contact* à l'extérieur, puis un second à l'intérieur, lorsque les groupes en question, ramènent sur leur territoire d'origine, à travers les comptes qu'ils publient, ces nouvelles conventions. Ainsi, les normes américaines (FASB) et internationales (IASB), s'introduisent-elles discrètement en France, bousculant progressivement les normes locales.

Il est un second facteur qui contribue à renforcer ce phénomène, c'est la présence, en qualité de membres, de l'Ordre des Experts Comptables et de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes au sein de l'*International Accounting Standards Committee* (IASB)³³². Aussi, en tant que praticiens d'une part,

³³¹ R. Boyer et A. Orléan, *art. cit.*, p. 237.

³³² B. Colasse et P. Standish, *art. cit.*

et éléments constitutifs du CNC d'autre part, les deux organismes nationaux, sont-ils d'excellents relais capables, par *contact*, de véhiculer des *alternatives* étrangères.

La présence des gros cabinets comptables anglo-saxons au sein des organismes de normalisation français, pourrions-nous ajouter, est un facteur supplémentaire qui participe à l'introduction sur notre territoire de conventions différentes.

Si l'on prend l'exemple du crédit-bail, force est de reconnaître que la convention de patrimonialité qui guide sa comptabilisation dans les comptes sociaux (individuels), est encore une fois, sérieusement mise en doute par le *contact* de notre modèle avec les normes étrangères, anglo-saxonnes notamment, qui préconisent un traitement différent. Par *contact*, celles-ci fournissent une *alternative* dont le discours nous apparaît de plus en plus cohérent. La convention établie s'en trouve alors nettement déstabilisée. Il est vrai que son discours est, de surcroît, fortement *dissonant*, ainsi que nous le verrons plus loin.

b) La réglementation publique

La réglementation publique est le second facteur d'émergence exogène ; les textes qu'elle édicte sont susceptibles de réorienter les conduites en déplaçant les bornes comportementales. Les conventions établies sont alors remises en cause par l'*alternative* ainsi produite.

Il importe cependant, de bien comprendre que si *la réglementation publique* contribue à faire émerger une *alternative*, elle ne crée pas l'accord pour autant. La conformité à un comportement donné ne réside pas d'une obéissance aveugle à une autorité supérieure, mais résulte plutôt dans la conviction que ce comportement sera adopté par toute la population. Cette conviction repose sur plusieurs facteurs parmi lesquels on citera :

- la prévisibilité de la réaction des autres ; autrement dit, face à une prescription réglementaire, l'attitude de l'individu est fonction en grande partie de l'anticipation qu'il fera du comportement d'autrui. Cette anticipation dépend elle-même de la connaissance de ses pairs et de la distance d'observation qui l'en sépare. On retrouve ici le mécanisme spéculaire décrit par Schelling³³³ et Dupuy³³⁴.
- La légitimité du pouvoir qui produit la règle ; cette légitimité ne s'impose pas non plus : le bien-fondé des règles précédemment édictées, l'assujettissement plus ou

³³³ T. C. Schelling, *The stratégie of Conflict*, Oxford Univerity Press, 1977.

³³⁴ J. P. Dupuy, « Convention et Common knowledge », *Revue Economique* n°2, mars 1989, pp. 361-400.

moins spontané de la population sont des facteurs qui contribuent à assurer la légitimité du pouvoir.

- La performance de la règle elle-même, c'est-à-dire sa capacité à augmenter l'utilité sociale des conventions constitue un troisième facteur qui contribuera à renforcer la conviction de la population quant à une adoption généralisée de la règle produite.

Ainsi, si l'individu est convaincu, pour ces différentes raisons, que toute la population se conforme à la prescription, il s'y conformera lui-même, renforçant dans le même temps, la conviction des autres dans une adoption généralisée. La règle acceptée, peu à peu, devient ainsi convention. Toutefois, la disposition de la force et de la contrainte ne garantit pas à l'institution légale que la règle qu'elle édicte se transformera en convention.

Prenons deux exemples qui, pour triviaux qu'ils paraissent, permettront néanmoins d'illustrer notre propos.

L'installation de feux tricolores dans la ville de Naples (et dans bien d'autres villes d'ailleurs), ainsi que l'instauration d'un code de conduite, n'ont jamais modifié le comportement des automobilistes³³⁵. Il suffit en effet, de traverser la ville pour constater aussitôt que la très grande majorité des Napolitains circulent dans leur ville au mépris des feux de signalisation, comme si ceux-ci n'avaient jamais existé. Pour autant, il n'y a pas blocage et les véhicules y circulent même avec une certaine fluidité. Le fait est que d'autres conventions en place, en assurent la circulation intra-urbaine : priorité au véhicule le premier arrivé au croisement, le plus rapide, à l'automobiliste le plus déterminé...

A leur grand désespoir, les autorités municipales ne sont jamais parvenues à imposer le respect du Code. Il est en effet impossible de verbaliser chacun des millions d'automobilistes qui sillonnent continuellement la ville.

La *réglementation publique* n'a pas convaincu la population ; chacun de ses membres, observant et anticipant que l'autre ne se conformera pas au code, maintient et renforce les vieilles conventions en place. Ainsi, la règle de droit n'est jamais devenue convention.

Inversement, le fait d'autoriser un comportement type ne garantit pas à la *réglementation publique* sa réalisation.

Ainsi, la Cour suprême de l'Etat de New York en 1992, a admis que tout individu était autorisé à se promener ou à bronzer torse nu, hommes et femmes. Il faut dire que

³³⁵ Pour une étude sociologique des populations et des rites, nous renvoyons le lecteur à l'article de C. Riveline, « La gestion et les rites », *Annales des mines*, décembre 1993, pp. 82- 90.

depuis de nombreuses années, les tenants de l'égalité des sexes ont exercé une pression sans relâche auprès des autorités pour qu'il soit reconnu les mêmes droits aux femmes qu'aux hommes.

Pourtant, les bustes des New-yorkaises restent depuis six ans, résolument couverts, même sur les plages. L'idée était pourtant acquise, que si les Américaines, contrairement aux Européennes, couvraient leur torse sur la plage, c'était uniquement par respect de la réglementation en vigueur. La loi fut modifiée à New York et les comportements demeurèrent inchangés, au grand étonnement, on s'en doute, de ceux qui livrèrent bataille contre les autorités locales. Ils avaient simplement oublié qu'en surplomb des lois, il y a les conventions.

Autrement dit, l'anticipation de la réaction des autres est un facteur autrement plus contraignant que la règle de droit.

Si les textes de loi peuvent créer une suspicion, ils ne peuvent pour autant, décréter une convention. Les feux rouges ne sont pas respectés par les automobilistes napolitains et les bustes découverts se font attendre à New York. On retrouve ici l'opposition *homoeconomicus* / *homosociologicus* : l'individu n'est peut-être pas uniquement mu par la recherche de son intérêt personnel, dans le cadre des lois et des règles. Nous n'avons cessé de le dire, son comportement est balisé par un ensemble de conventions, le soustrayant ainsi à l'incertitude. Les conventions transcendent les lois, J.J. Rousseau, en son temps le fit remarquer, « L'autorité la plus absolue est celle qui pénètre jusqu'à l'intérieur de l'homme et ne s'exerce pas moins sur la volonté que sur les actions »³³⁶.

Les deux exemples illustrent le fait qu'un changement de réglementation n'induit pas obligatoirement une modification des comportements. L'individu n'agit pas en fonction de ce que lui prescrit l'autorité publique, mais en anticipant le comportement des autres et de ce que ceux-ci attendent de lui. La nuance est notable.

S'il reste entendu que rien n'en garantit l'adoption généralisée, la règle décrétée par l'autorité publique est tout de même génératrice d'*alternative* et donc de doute. Dans ces conditions, la *réglementation* comptable peut, elle aussi, constituer un facteur d'émergence en présentant à la population des textes qui prescrivent un changement dans les pratiques comptables. L'*alternative* ainsi produite contribue à remettre en cause les conventions existantes.

³³⁶ J.J. Rousseau, *Discours sur l'économie politique*, 1755.

Au sujet de la comptabilité, il est toujours tentant de prêter à la législation plus de pouvoir qu'elle n'en a réellement ; malgré sa contribution certaine à l'émergence d'*alternatives*, le poids qu'elle exerce sur les conventions comptables est probablement plus faible qu'on ne le supposerait de prime abord, et ce pour deux raisons :

- d'abord, une convention comptable n'existe, nous l'avons vu, que parce qu'une collectivité d'utilisateurs accepte d'y souscrire, parce qu'elle trouve normal et bénéfique de s'y référer, et surtout parce que chacun de ses membres est convaincu durablement de son adoption par les autres. Nul ne peut décréter l'accord.
- Ensuite, parce que la réglementation publique, se contente dans la plupart des cas, de valider une norme préexistante, elle ne crée pas l'entente, elle entérine *a posteriori* des conventions comptables dont les origines lui sont étrangères. Le primat de l'autorité législative sur les normes, pour rassurant qu'il paraisse ne résiste pourtant pas à l'examen génésiaque des pratiques comptables.

Prenons pour exemple l'amortissement des frais d'établissement ; une perspective historique nous enseigne que le procédé fut initié par P.A. Godard, dans les Cristalleries de Baccarat au début du 19^{ème} siècle (1824)³³⁷. Quelques trois années plus tard, le même Godard publiait un ouvrage qui recommandait d'adopter l'amortissement des frais d'établissement. L'influence qu'il exerçait au sein de la communauté des professionnels de la comptabilité ainsi que la cohérence de ses explications ont ensuite séduit de nombreux praticiens, au point que la méthode se répandit rapidement. Ça n'est que dans une troisième phase du processus, que les tribunaux l'entérinèrent comme résultant des usages en vigueur. Nous remarquons alors qu'une norme qui pourrait apparaître au profane comme résultant d'une prescription réglementaire est en fait issue d'un processus dont la « juridicisation » n'est pas l'origine mais plus modestement une étape finale.

Ainsi, lorsqu'aux Etats-Unis, le FASB émit en 1983 la norme n° 76 « Extinguishment of Debt » relative au désendettement de fait, elle ne fit qu'entériner une pratique qui commençait à se répandre depuis plus d'un an, initiée en l'occurrence, par deux sociétés « dissidentes » : Xerox et Exxon. La réglementation comptable devient ainsi, un écran qui occulte d'autres facteurs d'émergence.

La pratique érige, le droit fige.

Les principes qui ont été inscrits dans le code de commerce en 1983 n'ont fait que reprendre des conventions acquises de longue date (les juristes de la comptabilité

³³⁷ Y. Lemarchand, *Du dépérissement à l'amortissement*, Ouest Editions, Nantes, 1993.

n'en disconviendront pas, eux-mêmes s'accordant à considérer que les sources du droit comptable résidaient, jusqu'en 1983, essentiellement dans des usages³³⁸).

Le seul principe qui fut innovant, dans le sens où il n'émanait pas d'une convention existante, est celui d'image fidèle qui nous a été apporté par les Anglais ; il est au demeurant, frappant de remarquer qu'il ne fut jamais respecté faute de cohérence. En empruntant au discours conventionnaliste, nous dirons que l'énoncé du texte rentre en conflit avec le discours de certaines conventions existantes.

D'aucuns ont longtemps cru par exemple, que le Plan comptable général fut adopté par les entreprises parce qu'il était obligatoire, mais c'est un contresens, nous semble-t-il. Le Plan fut respecté bien avant qu'un décret datant de 1982 n'en rendît l'application obligatoire. Il s'est progressivement imposé non pas par coercition, mais parce qu'il était adopté de façon suffisamment générale pour apparaître aux yeux des entreprises comme la norme. Ainsi, chacune d'entre elles trouvait normal de se repérer par rapport à lui. La loi comptable de 1983 ne fit qu'en rappeler l'existence³³⁹.

Que ces propos ne fassent pas injure aux normalisateurs, la réglementation comptable est indispensable ; la population se sentant confortée et sécurisée dans sa conviction d'une adoption généralisée, la convention peut ainsi gagner les conventions plus rapidement qu'en l'absence de normes explicitement reconnues. On peut ainsi prêter à la réglementation comptable un triple rôle.

- Premièrement, la réglementation, nous l'avons déjà signalé, est un *moyen de transmission* qui participe à la diffusion du discours conventionnel. En d'autres termes, elle porte à la connaissance des professionnels, la conduite à adopter dans tel ou tel type de situation. Dès lors, les organismes de normalisation s'apparentent le plus souvent à des miroirs renvoyant à une population dans l'attente, le reflet des pratiques en état d'évolution ou d'émergence ; elle contribue ainsi à amplifier et renforcer une pratique à l'état de gestation ou d'incertitude.
- Ensuite, la réglementation *renforce la convention* établie en officialisant sa légitimité ; elle constitue ainsi, un rempart destiné à la protéger des doutes qui pourraient la déstabiliser. Pour autant, rien n'en garantit la pérennité.

³³⁸ B. Raybaud-Turillo, *Le modèle comptable patrimonial, les enjeux d'un droit comptable substantiel*, Vuibert, Paris, 1997.

³³⁹ A ce sujet B. Raybaud-Turillo fait observer que « si l'on examine sous cet angle la chronologie et la hiérarchie des sources du droit comptable, il n'est plus étonnant que le Plan comptable général (approuvé par simple arrêté, mais issu de ce vaste ensemble de normalisation et d'usages) ait précédé le vote de la loi, celle-ci n'étant pas l'origine, mais étant la *consécration* de la force obligatoire des usages comptables », op. cit., p. 209.

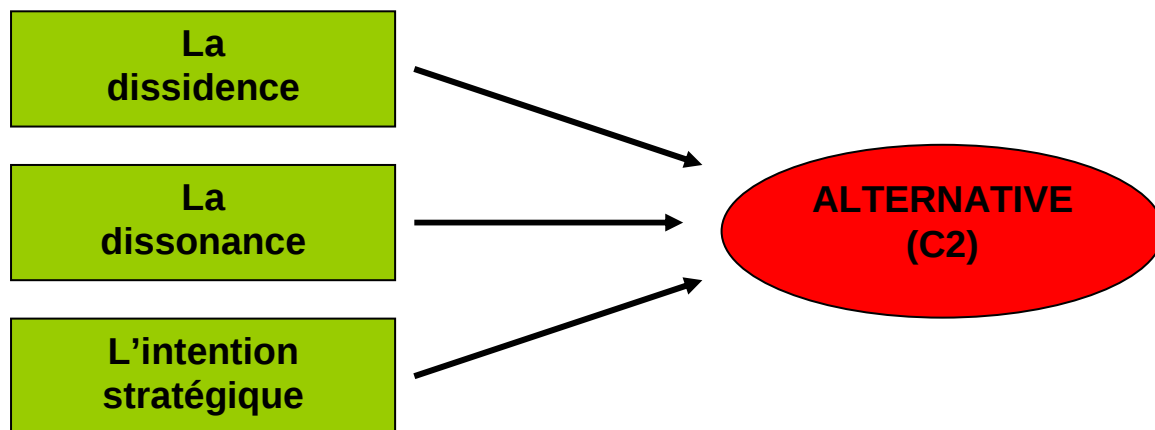
- Enfin, la législation a pour fonction supplémentaire de *limiter les déviances*. La convention n'exclut pas la transgression. Si la quasi-totalité de la population se conforme à la convention, un petit nombre d'individus, peut, pour des raisons diverses, s'en détourner. Aussi, lorsqu'il est reconnu que les comportements déviants peuvent causer un préjudice à la population des convenants, l'autorité publique, défendant l'intérêt général, a pour mission de les contenir. Si l'on reprend l'exemple du sens de la conduite automobile, il est évident, dans ce cas, que la déviance n'est pas admissible pour des raisons de sécurité ; l'autorité publique se doit donc d'intervenir. De la même façon, elle interviendra lorsqu'une entreprise adoptera des dispositions comptables contraires aux conventions établies ; la fiabilité et la crédibilité de l'information financière en dépendent. Notons simplement que la formation d'un droit comptable propre à rendre plus coercitive la normalisation, ne vit le jour que tardivement, puisque la première loi comptable date du 30 avril 1983.

Cependant, si l'émergence d'une réglementation comptable a pour effet de renforcer les conventions établies, elle a aussi tendance à les rigidifier en freinant la dynamique conventionnelle. Ainsi, B. Colasse et P. Standish précisent-ils que la normalisation française éprouve depuis, maintes difficultés à s'adapter à l'innovation financière et la normalisation internationale, et ce au moment même où cela devenait le plus nécessaire³⁴⁰.

§ 2 – Les facteurs endogènes

Contrairement aux facteurs précédents, les facteurs endogènes correspondent aux agents générateurs d'*alternatives* consubstantiels à la nature même de la convention en place. Trois types de facteurs peuvent alors être recensés : *la dissidence*, *la dissonance* et *l'intention stratégique*.

³⁴⁰ B. Colasse et P. Standish, art. cit.



a) La dissidence

Premier facteur endogène, la *dissidence* peut être définie comme le comportement d'un groupe étendu d'individus (que nous qualifierions de « dissidents » (G2)), décidant de ne pas ou de ne plus se conformer à la convention en place (C1). Pour autant, l'action n'est pas ici considérée comme subversive, car il n'est pas dans l'intention du groupe dissident de renverser la convention établie, mais simplement d'en adopter une autre (C2).

Ce phénomène peut avoir, selon les circonstances, l'effet d'un détonateur qui propage avec plus ou moins de force, et plus ou moins loin, un doute déstabilisant. Le jeu spéculaire auquel se livrent alors les différents membres, va permettre à chacun d'entre eux d'apprécier l'impact de ce nouveau type de comportement. S'il y a conviction que le groupe rebelle est suffisamment influent pour séduire le reste de la population (G1), la convention en place est alors menacée. Il est en effet, probable que chacun s'interroge sur l'attitude adoptée par le reste de la population à l'égard de *l'alternative* C2, véhiculée par le groupe dissident. Le doute peut alors se répandre quant à une adoption pérenne de la convention en place.

Deux paramètres essentiels vont alors déterminer en grande partie la résistance ou inversement l'affaiblissement de la convention C1 :

- d'une part, il est très probable que le groupe G1 évalue la pertinence de C2 (en terme d'utilité sociale ou professionnelle selon le contexte) et la compare à celle de C1. Le différentiel de pertinence en faveur de C2 peut alors être facteur participant à la déstabilisation de C1 ;

- d'autre part, les qualités et le poids politique *lato sensu*, que la population reconnaît aux sécessionnistes est un paramètre tout autant déterminant sur les résultats de la lutte « C1- C2 », chaque membre de G1 anticipant l'influence du comportement de G2 sur le reste de la population. Cette anticipation étant étroitement liée à la légitimité reconnue au groupe G2.

On se souvient par exemple du combat mené par la société Virgin contre la réglementation publique et les syndicats pour obtenir l'ouverture dominicale de ses magasins. La société de distribution se plaçait alors en position de *dissidence*. Certes, les conventions établies ont résisté, mais nul ne contestera qu'elle furent sérieusement mises en doute face à la convention *alternative*. Il eut été plus que probable qu'une victoire de Virgin constituât alors une brèche dans laquelle d'autres entreprises se seraient rapidement engouffrées, mettant à mal une convention vieille de plus d'un demi-siècle.

Comme toute convention, la convention comptable peut-être mise en doute par un groupe dissident qui prend la décision de ne plus s'y conformer afin d'adopter une règle différente. Celle-ci apparaîtra alors comme une *alternative* aux yeux des autres membres de la population.

Ainsi, lorsque la Deutsche Bank, il y a quatre ans, annonça qu'elle présenterait son bilan 1995 selon les normes IAS (International Accounting Standards), cela constitua une première outre-Rhin. En langage plus conventionnaliste, nous dirons que la banque allemande, fit preuve de *dissidence* à l'égard de la convention établie (production des comptes aux normes allemandes). La banque justifia sa décision par un souci de transparence, l'adoption de ces normes devant permettre de mieux répondre aux attentes des investisseurs internationaux. « La banque veut offrir une meilleure vision du développement et du résultat de ses activités », a souligné la Deutsche Bank dans un communiqué. « Nous répondons ainsi aux exigences accrues de transparence et de qualité d'information que l'on constate dans le monde entier », a en outre rajouté Juergen Krumnow, chargé du contrôle au sein du directoire de la banque. Ainsi, les normes comptables internationales gagnent-elles peu à peu du terrain ; elles en sont même venues à investir le secteur bancaire allemand, puisqu'actuellement, plus de la moitié des grandes banques allemandes ont suivi la voie tracée par la Deutsche Bank.

Si elle innova en adoptant des normes non conventionnelles, la banque fut toutefois, précédée, mais sur un autre secteur, par Daimler-Benz qui publia en 1993 ses comptes aux normes américaines. On connaît d'ailleurs la confusion que cela

provoqua, Daimler-Benz affichant un bénéfice selon les normes allemandes et une perte selon les normes américaines³⁴¹.

b) La dissonance

Second facteur endogène, *la dissonance* peut se définir comme une inadéquation du discours délivré par la convention face aux transformations contextuelles.

Les conditions qui présidèrent à la genèse d'une convention peuvent effectivement se modifier au point de lui faire perdre toute sa pertinence. Les mutations de l'environnement au sein duquel évolue la convention expliquent largement ce phénomène.

La pertinence d'une convention peut-être définie comme l'ensemble des éléments qui légitiment son adoption aux yeux des convenants. Il y a *dissonance* lorsque cette pertinence est remise en cause pour diverses raisons. Certes, la pertinence n'est pas une qualité indispensable au maintien d'une convention : nombre de conventions qui orientent quotidiennement nos comportements n'ont aujourd'hui plus d'autres justifications que d'être adoptées par l'ensemble de la population ; « j'agis de la sorte, simplement parce que je suis convaincu que mes pairs agissent ainsi, et attendent de moi, les même actes, sans pour autant trouver une raison logique à ces actes ». Toutefois, *la dissonance* peut à terme, selon les conditions, jeter progressivement un doute sur le respect de la convention en place, et contribuer à l'émergence d'une nouvelle pratique, *l'alternative*.

Le fonctionnement des régimes de retraite constitue un bon exemple en la matière. Le financement par répartition rentre bien dans le cadre conventionnel puisqu'il a été *convenu* à l'échelon national que les cotisations retenues sur les actifs d'une période financeront les prestations versées aux retraités durant la même période. A cette occasion, des accords ont été signés entre les différentes instances syndicales représentatives.

Il est évident qu'après la seconde guerre mondiale, période au cours de laquelle, le système fut mis en place, la configuration démographique était telle que les cotisations perçues couvraient largement les prestations versées. De surcroît, la croissance économique soutenue et partant, la progression régulière des revenus, assuraient aux organismes de retraite, une trésorerie pléthorique.

³⁴¹ *Les Echos*, « La Deutsche Bank adopte les normes comptables internationales », quotidien du 20 décembre 1995.

Pour les raisons qu'on connaît (abaissement de l'âge de la retraite, allongement de la durée de vie, baisse de la population active), la situation se dégrada lentement, au point que les experts s'accordent à prévoir des déséquilibres financiers alarmants pour les prochaines décennies.

Son discours étant contredit par le contexte économique actuel, la convention de financement en place est devenue progressivement dissonante. Exprimé différemment, elle a perdu une partie des éléments qui fondaient sa légitimité dans l'esprit des convenants. Mise en doute, elle est alors sérieusement menacée ; aussi, cède-t-elle, peu à peu, du terrain à d'autres dispositifs émergents. La lutte n'est pas terminée, mais personne ne doute que la vieille convention devra tôt ou tard laisser place à une convention de financement par capitalisation ou éventuellement une convention de financement mixte.

Prenons pour second exemple celui d'une convention salariale, le salaire minimum. Instituée dans un contexte de forte croissance, cette convention répondait à la volonté d'une plus grande justice sociale. Aujourd'hui, le salaire minimum est mis en doute par un contexte économique qui semble lui prêter quelques effets pervers. Il tendrait en effet, à exclure du marché du travail un certain nombre de personnes à formation ou expérience limitée, et dont la valeur ajoutée est inférieure au coût salarial. Cette convention paraît dans ce type de cas, pécher par sa *dissonance*, sachant qu'elle se retourne contre ceux qu'elle était sensée protéger. Parfois même, les deux parties contractantes manifestent la volonté de s'extraire de la convention pour lui en substituer une autre. C'est le cas notamment des jeunes diplômés qui abordent le marché de l'emploi, et souhaitent valoriser leur formation scolaire par une expérience en entreprise. Conscients de leur manque de connaissances du terrain et de leur faible productivité, ces jeunes travailleurs sont prêts à accepter un salaire de bas niveau en échange d'une expérience profitable. Toutefois, le respect de la convention s'y oppose. Ainsi, devenant, dans certaines circonstances, un obstacle aux décisions individuelles, la convention sociale apparaît contradictoire³⁴² ; elle est alors mise en doute. Un courant libéral relayé par de nombreux articles de la presse économique participent d'ailleurs, à l'émergence d'une *alternative* au discours littéralement opposé : « laissons le marché fixer lui-même le salaire ».

Pour en revenir à notre point de vue, on reconnaîtra aisément que l'évolution du contexte peut en effet donner naissance à une ou plusieurs *alternatives*, dès lors que

³⁴² K. J. Arrow, *The Limits of Organization*, New York, W. W. Norton & Company, 1974.

certaines conventions comptables n'emportent plus la conviction des praticiens et autres utilisateurs.

Une illustration de *dissonance* nous est fournie par la dématérialisation croissante de l'économie. Les investissements des entreprises comprennent une part grandissante d'éléments incorporels que la comptabilité ne parvient pas à traduire correctement dans les actifs de l'entité ; nous ne reviendrons pas sur le phénomène, largement commenté dans la première partie de ces travaux. L'ampleur des *goodwills* révélés par les opérations d'acquisition démontre s'il était besoin, l'incapacité du modèle comptable à appréhender ce type d'investissement. Le dysfonctionnement est tel, qu'actuellement, les états financiers ne rentrent que faiblement en ligne de compte dans la valorisation d'une société. Conséquemment, les conventions qui « enserrent » le bilan, sont régulièrement mises en cause et le doute qui gagne peu à peu les esprits fraye un chemin que certaines conventions *alternatives* s'empresseront d'emprunter. Aussi, les auteurs sont-ils nombreux, depuis quelques années, à proposer des conventions divergentes, à leur sens plus adaptées.

Une *alternative* aura d'ailleurs d'autant plus de chance de s'imposer, que les groupes d'utilisateurs dominants souffrent de cette *dissonance*. Ils sont en effet légion à réclamer une approche économique de l'entité comptable. « Pour l'actionnaire actuel comme pour l'investisseur potentiel, ce qui importe, c'est la capacité bénéficiaire de la firme. »³⁴³

De toutes les façons, qu'elles soient comptables ou pas, les conventions évoluent toujours plus lentement que le contexte qui les abrite. C'est le *principe d'inertie*. Il en résulte des effets de *dissonance*, qui à terme, peuvent engendrer l'impulsion nécessaire à leur dynamique.

L'adéquation « convention-contexte » est presque toujours chaotique, rarement symbiotique.

c) L'intention stratégique

Dernier facteur endogène, *l'intention stratégique* correspond à un comportement conscient et souhaité de la part de certains acteurs ou groupes d'acteurs qui disposent d'une influence sur le territoire de la convention établie. Nous avons là un scénario de stratégie délibérée qui consiste à répandre un doute au sein des convenants, dans l'intention de les amener à basculer progressivement dans le domaine d'une convention *alternative*. L'intention qui guide le comportement de l'acteur peut

³⁴³ R. Danziger, intervention lors d'une table ronde organisée par l'Association Dauphine Compta 124, « L'avenir de la normalisation comptable à la française », *Cahiers de recherches du CREFIGE*, n° 9201, p.10, octobre 1991.

être totalement désintéressée (matériellement s'entend, car le besoin, parfois inconscient, de reconnaissance sociale et professionnelle n'est jamais à exclure totalement) ; ainsi, lorsque L. Pacioli, propose aux professionnels de modifier la présentation du bilan en préconisant un nouveau classement des actifs (celui qui nous est familier), il n'a pas pour objectif d'optimiser son bien-être personnel mais de faire simplement progresser la technique comptable. Plus généralement, il est possible d'avancer que nombre d'innovations comptables et de changements dans les usages, furent, par le passé, le fait de grands auteurs ; outre le moine italien qui vient d'être évoqué, nous pouvons citer à titre d'exemple, l'influence déterminante que sut exercer J. Savary auprès de Colbert qui instaura en France la législation sur les livres de commerce ou M. De la Porte à qui l'on doit une partie de l'organisation comptable traditionnelle que nous connaissons aujourd'hui³⁴⁴. Par leur talent et leur pouvoir, ces hommes et bien d'autres surent mettre en doute et parfois renverser les conventions établies en proposant des *alternatives* convaincantes.

Cependant, la manœuvre n'est pas toujours gratuite, et aspire, le plus souvent, à accroître l'utilité sociale des stratégies en orientant le comportement de la population visée. Ainsi, ce qu'on qualifie communément de « modes » ne sont souvent que des ruptures intentionnelles visant à modifier des comportements donnés³⁴⁵.

Attention, le groupe stratégique ne dispose aucunement d'une autorité légale, mais d'une influence qu'il peut exercer pour tenter une déstabilisation de la convention en place.

En ce sens, *l'intention stratégique* doit être distinguée de *la dissidence* ; les finalités sont différentes, même si parfois, les conséquences sont identiques :

- la *dissidence* représente le comportement d'un groupe qui cherche simplement à s'extraire de la convention établie pour adopter une convention *alternative* dont il considère le discours plus adapté à leur situation ; il n'a pas pour projet de porter atteinte à la convention existante, même si, involontairement, sa manœuvre contribue aussi à y répandre un doute ;
- *l'intention stratégique*, quant à elle, présente un objectif différent puisqu'elle a réellement pour dessein de renverser la convention en place pour lui en substituer une autre.

Sur le terrain des *intentions stratégiques*, les entreprises sont manifestement très présentes, attendu qu'elles disposent d'importantes ressources propres à remettre en cause de nombreuses règles établies. Cela va de la PME qui s'installe dans une bourgade de province en comptant y imposer certains comportements à la population

³⁴⁴ J.G. Degos, *Histoire de la comptabilité*, Presses Universitaires de France, Coll. Que sais-je ?, Paris, 1998.

³⁴⁵ P.Y. Gomez, op. cit, 1996.

locale, jusqu'à la grande entreprise pratiquant un *lobbying* continu auprès des administrations et parlements.

Le leader, c'est ainsi que J.P. Nioche et J.C. Tarondeau nomment ce type d'entreprise, « devient créateur de ses propres normes qu'il est en mesure d'exporter vers d'autres organisations... Bien que le contexte soit un des facteurs explicatifs des stratégies et de leurs effets et que de tels résultats ne puissent pas être généralisés sans précaution, on notera que l'anticipation par rapport aux processus réglementaires offre au leader des opportunités en terme de règles du jeu qui le place dans de meilleures conditions que les suiveurs »³⁴⁶.

Du point de vue qui nous occupe, le respect des règles et usages comptables n'exclut pas non plus le calcul. A la dimension sociale-historique sédimentée dans les acteurs s'ajoute le comportement stratégique. Aussi, l'intérêt bien compris de certains groupes influents peut les conduire à mener des stratégies en vue de déplacer ou de renverser les conventions comptables en place. Il ne s'agit plus alors d'agir *dans* les conventions, mais *sur* les conventions.

L'*intention stratégique* d'un ou plusieurs groupes d'agents constitue donc, une autre catégorie de facteurs favorisant la naissance du doute et partant, l'émergence de règles adverses. Dans le domaine de la comptabilité, il s'agit fréquemment des pressions intentionnelles exercées par les différents acteurs au sein des organismes de normalisation.

D'une manière générale, et comme l'a noté P. Boisselier, on peut constater que toute norme est le fruit d'un compromis dans lequel chaque partie intéressée (organisations professionnelles d'experts-comptables et commissaires aux comptes, administration fiscale, juristes, organisations patronales, Commission des Opérations Boursières...) trouve son intérêt en satisfaisant ses propres besoins ou tente autant que possible de limiter ses concessions. « La tendance de la norme sera d'aller dans le sens des parties prenantes les plus actives du moment »³⁴⁷.

Les organisations professionnelles contribuent ainsi, à faire pression sur les conventions existantes pour les faire évoluer dans un sens leur paraissant plus juste ou plus favorable. Plus précisément, elles sont enclines d'une part à favoriser les positions de leurs clients, les entreprises, et d'autre part, à promouvoir tout ce qui peut

³⁴⁶ J.P. Nioche et J.C. Tarondeau, « Les stratégies d'entreprise face aux réglementations publiques », *Revue française de gestion*, juin-juillet-août 1998, pp. 70- 73.

³⁴⁷ P. Boisselier, « Genèse des cadres conceptuels comptables : quels fondements théoriques ? », CERAM, Nice-Sophia Antipolis, 1991, p.19.

développer le recours aux services que les professionnels de la comptabilité sont susceptibles de proposer (et partant, des honoraires perçus). On pourrait rajouter que ces organisations ont aussi intérêt à pousser dans le sens d'une plus grande précision des normes (et donc une complexité accrue du discours de la convention) ; en effet, en l'absence de normes précises, le praticien qui produit les états financiers et le vérificateur qui en atteste la conformité, ne pourraient proposer des états capables de satisfaire des parties aux intérêts divergents. Ainsi, les professionnels soucieux de se procurer un abri juridique, pourront au moins se targuer de produire des états financiers conformes aux règles du jeu reconnues, dont se sont dotés les différents acteurs.

Dans ce registre et comme nous l'évoquions précédemment, il est à noter que la forte présence des cabinets anglo-saxons au sein des nouvelles institutions françaises ne relève pas du pur hasard ; l'introduction en France de normes américaines et internationales qu'ils maîtrisent mieux que les cabinets français, leur procure un avantage certain³⁴⁸.

Les analystes financiers et les organismes boursiers constituent pour leur part un autre groupe de pression qu'on ne peut non plus négliger ; fortement demandeurs d'une communication fréquente et d'une information prévisionnelle, ils auront une prédilection, facile à comprendre, pour une information plus détaillée qu'agrégée³⁴⁹.

Les entreprises, notamment les plus grandes et conséquemment les plus puissantes, peuvent aussi exercer une pression afin de bousculer les conventions ; soucieuses de leur image auprès du public, certaines d'entre elles pèsent de toute leur masse pour que soient appliquées des règles favorisant des résultats élevés ou leur lissage dans le temps.

Dans une étude réalisée en 1987 sur le *lobbying* comptable et invoquant les développements de la théorie de l'agence et des signaux, R. D. Morris³⁵⁰ tente d'expliquer le comportement des firmes à l'égard des institutions de normalisation comptables. Il montre notamment, que les sociétés qui ont des difficultés ont tendance, afin de les masquer, à réclamer plus de flexibilité dans l'élaboration et l'application des normes. Inversement, les sociétés compétitives et soucieuses de le faire savoir auprès du public et notamment, l'actionnariat, exigent une plus grande précision des

³⁴⁸ B. Colasse et P. Standish, art. cit.

³⁴⁹ J. Fortin, « Normalisation comptable : des règles discrètes qui mènent le jeu », *Annales des mines, Gérer et comprendre*, septembre 1989, p.29.

³⁵⁰ R. D. Morris, « Signalling, Agency Théorie and Accounting Policy Choice », *Accounting and Business Research*, Vol. 18, n°69, pp. 47-56, 1987.

normes de façon à permettre au marché d'établir clairement la différence entre elles et les sociétés moins efficaces.

L'auteur conclut son étude en déclarant que les firmes, qu'elles soient performantes ou non, retireront d'autant plus de bénéfice du *lobbying* comptable que l'asymétrie informationnelle dont souffrent les investisseurs à leur égard sera grande. En effet, en l'absence d'informations précises, le marché demeure le meilleur écran informationnel dont disposent les actionnaires.

Enfin, l'Etat est un autre acteur dont on ne peut ignorer le poids, tant ses *intentions stratégiques* ont été déterminantes dans la production des conventions comptables. Celui-ci voit son influence se modifier dans les négociations au fil du temps, et varier selon les types de sociétés ; selon son degré d'intervention dans le milieu économique, il intervient avec plus ou moins d'intérêt pour accroître sa capacité à décider lui-même de la répartition des richesses de la nation.

De ce point de vue, nous pouvons remarquer avec J. Fortin³⁵¹ que son aptitude à diriger la distribution des ressources collectives dépend de l'étendue du pouvoir discrétionnaire qu'il s'octroie par la législation et du volume des capitaux qu'il collecte par la taxation. Aussi, les conventions comptables ont-elles été largement influencées par cette source de pouvoir.

En ce qui concerne l'Etat français, nul ne contredira qu'il est l'acteur qui a certainement le plus pesé sur l'orientation des conventions comptables en France. Certes, le contexte actuel de déréglementation et de mondialisation des économies a considérablement affaibli son autorité ; néanmoins, force est de reconnaître que de l'Après-guerre jusqu'au second choc pétrolier, l'Etat a largement orienté la normalisation comptable, à des fins de planification économique dans un premier temps, pour satisfaire ses intérêts fiscaux dans un second temps³⁵². Ce dernier facteur a d'ailleurs joué un rôle décisif dans l'émergence des conventions comptables, sachant que les entreprises, sans qu'elles y soient contraintes, ont aligné leurs pratiques comptables sur les règles fiscales³⁵³. Le fait de se soustraire à l'incertitude en évitant toute contestation avec l'administration, puis le mimétisme, expliquent aisément ce type de comportement.

Nous le voyons, les acteurs capables de produire une suspicion à l'égard d'une ou plusieurs conventions sont nombreux, d'autant que la liste n'est pas exhaustive (il

³⁵¹ J. Fortin, op. cit., p. 29.

³⁵² B. Colasse et P. Standish, art. cit.

³⁵³ R. Danziger, art.cit. pp. 8- 11.

existe en effet d'autres groupements capables d'exercer maintes pressions : universitaires consultés, groupes d'actionnaires, syndicats, associations de consommateurs...). Bien entendu, ces manipulations sont intentionnelles, elles visent à remettre en cause certains éléments d'une ou plusieurs conventions comptables afin de leur substituer une *alternative*.

Aussi, convient-il de noter que les *intentions stratégiques* dont sont l'objet certaines conventions comptables, évolueront nécessairement au fur et à mesure que changeront les forces présentes dans l'économie.

Toutefois, si l'*intention stratégique* peut déclencher une dynamique des conventions en proposant des conventions adverses, elles peuvent aussi exercer des forces contraires qui tendent à immobiliser les conventions existantes. Certains groupes d'utilisateurs peuvent parfois trouver un intérêt dans leur maintien.

Ces développements nous ont permis de comprendre qu'une règle comptable est susceptible d'évoluer lorsqu'une *alternative* parvient par la cohérence de son discours à la mettre en doute.

Toutefois, l'émergence d'une telle convention adverse n'est pas spontanée. Nous venons de voir que plusieurs facteurs exogènes ou endogènes participent à son émergence ; les déterminants d'un tel processus ne sont d'ailleurs pas toujours clairement identifiables. Ces facteurs sont en effet, rarement isolés ; n'étant pas exclusifs les uns des autres, c'est, dans la plupart des cas, la conjonction de plusieurs d'entre eux qui engendre la production d'une *alternative*. La *dissidence* par exemple, peut avoir elle-même pour origine un *contact* avec une convention étrangère ou plus simplement la *dissonance* de la convention existante. Ainsi, un groupe prendra la décision d'adopter une convention différente (*dissidence*) parce qu'il jugera incohérent et injustifiable le discours délivré par l'ancienne (*dissonance*) ; ce sentiment pouvant être provoqué par des échanges effectués avec une population aux conventions différentes (*contact*).

De façon identique, la *réglementation publique*, peut créer une situation de doute en prescrivant un nouveau comportement à la suite de plaintes, elles-mêmes liées à la *dissonance* d'une convention ou d'une *intention stratégique* (cas du *lobbying*).

Comprenant les mécanismes qui président à la naissance d'une règle adverse, il reste à présent à connaître et comprendre les réactions qu'on peut attendre de la convention établie.

SECTION II : LES REACTIONS FACE A L'ALTERNATIVE

« La nécessité d'un comportement rationnel appelle des représentations cohérentes. De la relation vécue avec les choses et des connaissances d'une époque émerge une vision du monde qui s'applique naturellement à tous les champs de l'expérience humaine. Mais parce qu'il faut toujours un certain délai pour qu'un changement de paradigme s'impose dans les différents champs de la pensée ; parce que nos représentations mentales sont faites pour durer par delà les péripéties du court terme ; parce qu'elles ne s'effondrent pas au premier vent, l'humanité interprète naturellement les mutations qui l'affectent avec un certain retard. C'est nous qui affublons l'histoire des masques du passé. »

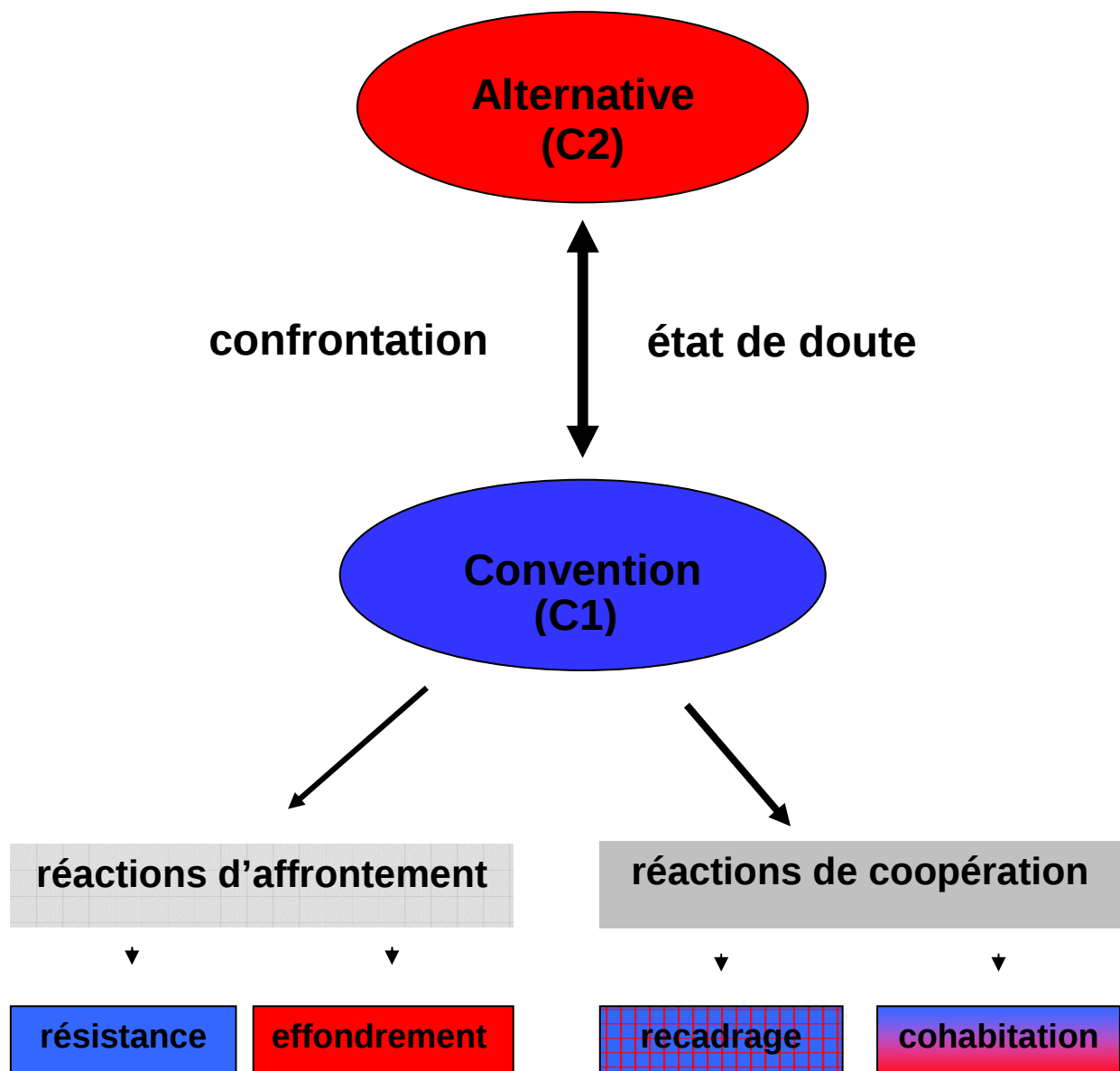
R. Passet³⁵⁴

Les différents facteurs qui viennent d'être présentés sont tous susceptibles de favoriser l'émergence d'une *alternative* et partant, de répandre le doute au sein des adopteurs. Cette situation n'est pas sans effet sur la convention établie, les comportements déviants ne laissant jamais indifférente la population des convenants.

Ainsi que le décrit le schéma suivant, la convention menacée par l'*alternative* peut alors présenter deux catégories de réactions :

- d'une part, les réactions pacifiques, que nous nommerons réactions de coopération (§ 1) ; deux types de situation peuvent alors se dégager : *le recadrage* ou *la cohabitation* ;
- d'autre part, les réactions hostiles, que nous nommerons réactions d'affrontement (§ 2) ; encore une fois deux situations peuvent apparaître : *la résistance* ou *l'effondrement*.

³⁵⁴ Passet R. (1991) « Vivre l'économie au présent », *Transversales, Science/Culture*, n° 12, novembre-décembre 1987.



§ 1 - Les réactions de coopération

Les réactions de coopération se traduisent par l'assouplissement et l'adaptation du discours délivré par la convention établie ; celle-ci peut recadrer son contenu afin de répondre aux nouvelles demandes, retirant ainsi quelques attraits à *l'alternative*. Elle peut aussi s'ajuster en concédant une partie de son territoire à la convention adverse.

a) Le recadrage

Réaction de la convention face au doute, le *recadrage* correspond à une mutation du contenu informationnel que la convention délivre aux convenants, lui permettant ainsi de s'adapter au discours de *l'alternative*. Si le *recadrage* est pertinent, le doute qui avait envahi la population est refoulé ; la conviction sur une adoption généralisée, un moment mise à mal, est alors restaurée.

Selon P. Y. Gomez, cette capacité d'adaptation est étroitement liée à son degré de complexité. La complexité d'une convention se définissant par rapport à la quantité d'informations et la précision s'y rattachant, contenue dans le discours émis.

Ainsi, une quantité d'informations très limitée autorisera plus facilement un glissement dans l'interprétation du discours. De façon plus imagée, la convention plie mais ne rompt pas.

Inversement, une convention très complexe délivrera un discours au contenu informationnel très complet. Les précisions quant au comportement à adopter seront telles, qu'il sera très difficile d'en modifier l'interprétation. Le *recadrage* est alors plus délicat.

Illustrons ce dernier scénario par la convention de salaire minimum. Celle-ci est mise en doute, faut-il le préciser à nouveau, par le manque de cohérence de son discours, notamment dans certaines circonstances.

La *résistance* apparaît en fait, peu envisageable, du moins à long terme ; selon les reproches qui lui sont adressés, le maintien d'un salaire minimum uniforme ne ferait qu'accroître le chômage et renforcer l'exclusion de ceux qui y sont déjà. De surcroît, il semble difficile d'empêcher certains contractants de sortir du cadre conventionnel institué, pour adopter d'autres conventions plus proches du marché : on assisterait alors à une recrudescence du travail clandestin, option peu souhaitable.

Inversement, *l'effondrement* de la convention (voir *infra*) est une réaction qui semble peu réaliste dans le contexte politique et social qui est le nôtre. Une grande partie de la population, est certainement très attachée au principe protecteur du salaire minimum. On imagine alors difficilement qu'à court terme, une population apeurée et parfois mise à mal par des mutations économiques puisse substituer à la convention existante, une convention plus libérale. Les manifestations populaires qui suivirent l'annonce de la création d'un « SMIC jeune » par E. Balladur, en sont la meilleure preuve.

Dans ces circonstances, la convention de salaire minimum ne s'est pas effondrée, elle n'a pas résisté non plus, elle s'est recadrée en complétant son discours par des aménagements qui lui autorisent, dans certaines circonstances, une adaptation aux mutations du contexte économique. Ainsi, des contrats, certes provisoires, sont nés, qui accordent aux employeurs, dans certaines circonstances, la possibilité de

déroger au principe de salaire minimum. Le *recadrage* permet ainsi à la convention de contrer le doute qui pourrait progressivement l'ébranler, et faire le lit d'une convention *alternative*.

Méprisant l'incertitude comme tout individu (voir première partie), l'utilisateur de l'information comptable redoute le changement dans les conduites collectives. Aussi préférera-t-il, si un changement s'avère nécessaire, modifier ou aménager certains aspects du discours de la convention comptable, plutôt que l'abandon de celle-ci. Le recadrage consistera alors à corriger, déplacer, ou compléter certains aspects de la règle de façon à rendre son contenu plus cohérent. Ainsi, le recadrage contribue-t-il à restaurer la conviction des utilisateurs sur son bien-fondé, affaiblie par la menace de l'*alternative*.

Aussi, ce que d'aucuns qualifient d'entorse à un principe ou à une règle, n'est parfois, qu'une forme de recadrage destinée à pallier une perte de cohérence. A ce sujet, le traitement comptable de la clause de réserve de propriété peut nous en fournir une bonne illustration.

Sans rentrer dans le détail, rappelons simplement qu'une telle clause dans un contrat de vente subordonne le transfert de la propriété au paiement complet du prix par l'acheteur. Par conséquent, en vertu de la convention de patrimonialité, le bien cédé doit normalement rester dans le bilan du vendeur aussi longtemps qu'est différé ledit transfert. On imagine aisément la déformation du bilan et du compte d'exploitation que les tenants d'une comptabilité plus « économique » ont pu dénoncer.

Aussi, lorsque la loi du 12 mai 1980 fut promulguée afin d'accroître la portée et l'efficacité de la clause de réserve de propriété en la rendant opposable au tiers, le législateur ne put difficilement faire autrement que de prescrire une comptabilisation transgressant la sacro-sainte convention de patrimonialité. Quelques lignes furent alors inscrites dans la loi pour recommander une comptabilisation identique, à quelques détails près, à celle d'un contrat de vente dépourvu de clause de réserve de propriété.

Toutefois, certains praticiens interrogés reconnaissent avoir « anticipé » la loi en enregistrant des contrats avec clause, sans tenir compte de celle-ci. Ils étaient en effet nombreux à remarquer les distorsions comptables qui résultaient d'une comptabilisation respectueuse des règles comptables usuelles³⁵⁵. Or, la loi du 12 mai 1980 ne pouvait qu'engendrer une expansion des pratiques commerciales faisant appel à ce type de dispositif juridique ; il eut été alors inopportun que la réglementation publique n'officialisât pas un *recadrage* déjà amorcé.

³⁵⁵ A ce sujet, nous invitons le lecteur à lire l'article de J. M. Mousseron et C. Pérochon, « La nouvelle réserve de propriété après la loi du 12 mai 1980 », *Revue Française de Comptabilité*, 1981, pp. 10- 65.

b) La cohabitation

Second cas de figure, *la cohabitation* peut être définie comme une scission de la population G1: une sous-population (G2) apparaît alors, se détachant de G1 pour adopter la nouvelle convention (C2) au détriment de l'ancienne (C1). Il y a alors *cohabitation* entre G1 et G2.

Cette situation n'est viable que sous certaines conditions : le nouveau comportement prescrit par C2 ne doit pas interférer avec celui dicté par C1, auquel cas les externalités négatives dégagées par C2 entraîneraient des réactions immédiates de la part de la population G1. L'exemple de la conduite automobile est encore une fois utile pour démontrer dans ce cas, l'impossibilité d'une *cohabitation* au sein des conventions : soit on adopte la convention C1, on circule alors sur la file de droite, soit on adopte la convention C2 et on roule sur la file de gauche, la *cohabitation* étant inconcevable pour des raisons qui tombent sous le sens.

En revanche, le secteur informatique nous offre la possibilité d'illustrer un scénario de *cohabitation* tout à fait viable : depuis 1981, deux types de population se côtoient : d'un côté, les adeptes de la norme « compatible PC », de l'autre les adeptes de la norme « Apple Macintosh ».

Chacune des deux populations dispose de son matériel et de ses propres logiciels, et, pourrions-nous rajouter, de sa propre philosophie dans l'utilisation de l'outil, même si l'on assiste depuis quelques années à un rapprochement des interfaces adoptées. Les échanges techniques « inter-conventions » sont rares et difficiles sachant que les langages sont différents ; aussi, l'identification de la convention adoptée par l'interlocuteur est-elle un préalable nécessaire à tout dialogue.

A l'inverse de la conduite automobile, la cohabitation est ici possible car les interférences qu'elle entraîne ne remettent pas en cause la sécurité des populations.

Bien entendu, *la cohabitation* est une situation d'équilibre fragile, et comme toutes les autres, rien n'en assure la pérennité. La population numériquement dominante (la norme PC) dispose d'avantages (coûts plus faibles, plus grande variété des logiciels...) propres à faire réfléchir la population adverse et mettre en doute la convention à laquelle celle-ci se rallie.

Toutefois, le pénible apprentissage que suppose le transfert d'une convention vers l'autre entraîne des « effets de viscosité » qui ralentissent considérablement le processus.

En dépit de ces résistances bien comprises, nombre d'observateurs envisagent à terme un *effondrement* de la plus ancienne convention, la norme « Apple Macintosh ».

Le domaine de la comptabilité pour sa part, fut très souvent le théâtre de telles situations. *La cohabitation* de deux conventions comptables trouve souvent son origine dans le détachement d'une sous-population qui, pour les raisons qui ont été évoquées plus haut, décide d'adopter une convention comptable différente. N'ayant pas d'incompatibilité entre les deux comportements prescrits, un état de stabilité peut alors déboucher sur *la cohabitation* des deux conventions.

A ce propos, la littérature spécialisée s'est fait plusieurs fois l'écho d'une proposition entrant parfaitement dans ce cas de figure : le double jeu de comptes.

S'il est entendu que les frontières de l'entité comptable ne sont pas données mais construites par l'observateur, on doit alors admettre que la convention d'unicité est inapte à satisfaire la totalité des besoins informationnels qui émanent des différents groupes d'utilisateurs. Il y a quelque embarras, en effet, à vouloir répondre aux multiples attentes au moyen d'un modèle comptable à vocation générale. Aussi, l'abandon du sacro-saint principe d'unicité a-t-il été maintes fois évoqué.

On a pu constater d'ailleurs, que chaque groupe utilisateur, en fonction de ses objectifs, effectue une série de retraitements qui ont pour conséquence de déplacer les frontières de l'entité comptable afin qu'elles correspondent avec plus de pertinence à la représentation qu'il tient pour légitime. Aussi, la nature plurale de l'entité comptable peut-elle inviter un certain nombre à plaider en faveur d'un abandon de la convention d'unicité afin d'accueillir de nouveaux modèles dont la *cohabitation* pourrait répondre plus efficacement aux différents besoins des utilisateurs.

Cette situation ne serait pas nouvelle puisque les comptes consolidés et les comptes sociaux connaissent depuis de nombreuses années une situation de *cohabitation* stable, qui ne heurte aucun praticien ou autre utilisateur.

Pourtant, cela n'a pas toujours été le cas. Il y a quelques décennies, l'essor industriel vit apparaître entre les entreprises, des alliances, des prises de participation, des rachats, en fait, tous types d'opérations s'inscrivant dans une stratégie de croissance externe de la firme. De véritables groupes se sont progressivement formés. Au tout début, le système comptable, bien entendu, n'avait pour préoccupation que les comptes individuels, mais rapidement, des voix se firent entendre pour réclamer une représentation comptable de ces nouvelles « méta-entités ».

Naquirent ainsi, les comptes consolidés. Pas instantanément ; ce sont d'abord quelques tentatives très sporadiques ; les groupes les plus puissants, s'inspirant des pratiques étrangères proposèrent chacun leur modèle, et, peu à peu, se dégagèrent un ensemble de règles convergentes, non sans les difficultés qu'on peut imaginer. L'administration fiscale participa à cette convergence en instaurant, par la loi du 12 juillet 1965, l'imposition du bénéfice fiscal consolidé. Peu de temps après, la pratique des comptes

consolidés se trouva consacrée par un document publié par le CNC et approuvé par un arrêté du 20 mars 1968.

Toutefois, ce n'est pas cet organisme qui déclencha l'émergence de la nouvelle convention, celui-ci ne fit que canaliser, valider et communiquer un ensemble de pratiques s'y inscrivant (nous retrouvons là le rôle de transmetteur du discours conventionnel décrit plus haut). Précisons que c'est bien là une des principales attributions du Conseil national de la comptabilité que de trancher entre plusieurs pratiques concurrentes ; en ce sens, on ne peut contester son rôle de normalisateur.

Pendant ce temps là, les comptes individuels se maintiennent, et leur utilité sera toujours reconnue, même au sein des grands groupes, préoccupés pourtant davantage par les comptes consolidés. Les premiers n'interférant pas avec les seconds, chacun s'accorde alors à considérer *la cohabitation* (au demeurant, consacrée par la loi de 1967 sur les sociétés commerciales) comme la meilleure solution.

Ainsi, la *cohabitation* en question s'est-elle inscrite dans notre vision conventionnelle de la comptabilité au point que nul ne trouve à redire au fait qu'une même société puisse établir deux jeux de comptes. Nonobstant les quelques difficultés techniques, corrections et retraitements que nous connaissons, un « dispositif de traduction » autorise le passage d'une convention à l'autre.

§ 2 – Les réactions d'affrontement

A l'opposé, les réactions d'affrontement se distinguent par l'hostilité que nourrit la convention menacée à l'égard de *l'alternative*, dans la mesure où la première n'entend pas modifier sa structure en fonction du message délivré par la seconde. Il en découle une situation conflictuelle au cours de laquelle chaque discours tente d'imposer sa propre cohérence. Dans ces conditions, la convention en place peut résister, elle en ressortira probablement renforcée, ou bien elle s'effondrera, donnant ainsi la vie à une convention nouvelle.

a) La résistance

Il y a *résistance* lorsque *l'alternative* émergente (C2) ne parvient pas à séduire la population se conformant à C1. Plus précisément, le contenu informationnel du

message véhiculé par C2 ne remet pas véritablement en cause la pertinence du message délivré par la convention en place C1.

Eclairons cette situation en utilisant un exemple présenté plus haut, l'interdiction de fumer dans les lieux publics. La *réglementation* tenta effectivement, il y a quelques années, de modifier le comportement des fumeurs en instituant une règle ayant pour effet de restreindre leur liberté.

Ce faisant, la population concernée se voyait « proposer » une *alternative* (C2), prescrivant de cesser de fumer dans les espaces publics non prévus à cet effet. L'ancienne convention C1 (liberté de fumer) fut alors sérieusement remise en cause et le doute envahit toute la population, au point que l'on crût durant les quelques jours qui suivirent l'annonce du décret, à la victoire définitive de C2. Il n'était pas impensable en effet, d'imaginer que le discours de celle-ci (accepter une restriction de sa propre liberté pour préserver celle des non-fumeurs) pût apparaître plus pertinent que celui de C1. Sans même aller jusqu'à de telles considérations altruistes, il était possible que chaque fumeur fût convaincu de l'adoption généralisée de C2. Craignant d'être alors marginalisé, il aurait pu s'y conformer, renforçant dans le même temps sa généralisation.

Toutefois, le législateur avait largement sous-estimé *la résistance* opposée par les convenants, et chacun put constater que *l'alternative* C2 n'emporta pas l'adhésion. Forte par son importance, la population concernée s'observa, se testa, s'épia et finalement s'imita. La vieille convention un instant menacée, en ressortit renforcée. La loi est toujours en vigueur ; cependant, faute d'avoir convaincu chacun de son adoption par l'autre, elle n'aura été qu'une vaine tentative de renversement.

De la même façon, il y a *résistance* d'une convention comptable lorsque *l'alternative* comptable ne parvient pas à la mettre en doute. En termes plus conventionnalistes, nous dirons que le discours diffusé par *l'alternative* n'emporte véritablement pas l'adhésion de la population au point d'abandonner ou d'aménager la convention comptable en vigueur.

L'harmonisation des comptabilités européennes, l'intégration en leur sein des différentes directives, ont montré la résistance des conventions en place. Certes, on pourra toujours se targuer d'avoir pu appliquer la quatrième directive relative aux comptes nationaux (1978) et la septième directive concernant les comptes consolidés (1983). Mais combien d'options a-t-il fallu créer pour ne pas bousculer les pratiques ? Et combien de divergences a-t-on dû accepter sur de nombreux problèmes (conversion des devises, crédit-bail ou subventions) ? Sans compter les méprises relevées à l'égard de certains concepts essentiels en comptabilité (image fidèle, bénéfice, prudence...), auxquels les pays ne sont pas parvenus à s'accorder sur la signification et les

enregistrements induits³⁵⁶. Ainsi, la quatrième directive s'est-elle bien gardée, par exemple, de traiter explicitement le mode de comptabilisation du crédit-bail, les écarts de pratique étant trop importants au sein même de la C.E.E.

De fait, ce ne sont pas les différentes comptabilités qui se sont pliées aux exigences communautaires, mais plutôt les directives européennes qui ont dû s'ajuster à grands renforts d'options, aux conventions locales, tant *la résistance* que celles-ci opposaient était forte.

b) L'effondrement

A l'opposé, *l'effondrement* est la situation qui correspond à la disparition de la convention établie et à l'instauration d'une nouvelle convention dont le discours apparaît plus pertinent, c'est-à-dire plus à même de répondre aux attentes des convenants, et surtout plus convaincant quant à son adoption généralisée.

La pertinence de *l'alternative* (C2), l'intensité du doute et le phénomène d'anticipation qui en découle vont alors déterminer la puissance du « souffle ». Plus concrètement, la survie de la convention C1 est fonction de la proportion d'individus basculant dans C2 soit : $G2 / (G1 + G2)$. En approfondissant l'analyse du processus, nous pourrions rajouter que la proportion perçue (ou même anticipée) importe plus que la proportion effective. Or, si les informations reçues amènent le convenant à considérer que C2 devient numériquement dominante ou anticipe qu'elle le deviendra, il est à peu près certain qu'il jugera celle-ci plus pertinente que C1. Craignant alors sa marginalisation, il abandonnera C1, basculera dans le camp de C2, et contribuera à renforcer le doute qui envahit la population C1. Ce mécanisme de défection cumulative et autorenforçante, engendrera très certainement la disparition à terme de C1.

En reprenant pour exemple la chute du régime soviétique, nous pouvons remarquer que la dynamique conventionnelle qui suivit le rapprochement des deux blocs entraîna à l'Est les transformations structurelles qu'on connaît. Le processus d'*effondrement* se déroula à deux niveaux :

- d'une part en amont des conventions, puisque ce sont les représentations collectives elles-mêmes (coutumes, normes, systèmes de valeurs) qui furent ébranlées ;

³⁵⁶ G. Gélard, « Harmonisation des normes comptables : mythes et réalités », *Revue française de comptabilité*, décembre 1993, pp. 22- 25.

- et d'autre part, en aval des conventions, dans la mesure où les institutions sociales, économiques et politiques, fortement mises en doute, furent victimes d'une implosion généralisée.

Pour sa part, une mise en perspective historique de la comptabilité nous révèle que de nombreuses situations d'affrontements se sont soldées par un effondrement de la règle établie. Lorsque le discours de celle-ci apparaît moins convaincant (en termes de cohérence ou d'adoption généralisée) que celui diffusé par une règle *alternative*, la population se voit basculer plus ou moins rapidement dans un nouvel espace aux prescriptions comptables différentes.

Il convient toutefois, de préciser que *l'effondrement*, pour rapide qu'il puisse être, n'est cependant pas instantané ; le processus intègre, dans la plupart des cas, différentes phases de transition. Ainsi est-il fréquent d'observer :

- une phase de *résistance*, la convention étant par définition une régularité comportementale, les individus n'ont ni le réflexe, ni même la volonté de modifier leur conduite immédiatement. Nous savons de surcroît, que les convenants s'en remettent à un jeu d'observation spéculaire ; aussi, avant de donner une nouvelle orientation à son comportement, chacun d'eux doit être suffisamment convaincu que l'autre agira de la sorte. Les phénomènes d'inertie ne sont pas rares.
- Une phase de *recadrage* est aussi possible ; des mesures d'aménagements sont alors destinées à limiter l'affaiblissement de la cohérence de la convention. Une grande majorité d'utilisateurs préférant à n'en pas douter, une faible perturbation (due aux aménagements) plutôt qu'un bouleversement des règles comptables qu'ils ont progressivement intégrées, il est, dès lors, très probable qu'un *recadrage* de la convention soit préalablement tenté.
- De la même façon, une phase de *cohabitation* peut parfois précéder l'effondrement de la convention. Deux cas de figure peuvent alors se présenter :
 - la cohabitation est volontaire, ceci afin de faciliter le passage de l'ancienne convention à la nouvelle. Ainsi, le passage de l'ancien Plan comptable 57 vers le plan actuel ne fut pas brutal ; les entreprises purent bénéficier d'un délai de plusieurs années pendant lequel les deux Plans cohabitèrent ;
 - la cohabitation est involontaire : les deux populations se côtoient, celle qui a pris le parti de rejoindre le camp de *l'alternative*, et celle qui résiste en s'accrochant à l'ancienne convention. Progressivement, cette dernière peut se vider, s'affaiblir jusqu'à disparaître, tous ses membres se résolvant progressivement à se conformer à la nouvelle pratique.

Forts de cette analyse, nous connaissons maintenant la logique autour de laquelle s'articule la dynamique des conventions. Celle-ci suppose qu'en amont se manifeste une *alternative* au point de remettre en cause la conviction de chacun dans l'adoption généralisée de la convention établie. Nous avons alors approché les principaux facteurs exogènes et endogènes qui participent à l'émergence de cette convention adverse.

De fait, diverses réactions sont envisageables en aval. La convention en place peut s'adapter en recadrant son discours ou en acceptant de partager son territoire avec une autre convention. Elle peut aussi, selon le contexte, affronter l'adversité en s'engageant dans une lutte qui pourra la renforcer ou bien la renverser en consacrant *l'alternative* au rang de convention nouvelle.

En superposant les schémas précédents, on obtient, page suivante, une représentation générale de la dynamique conventionnaliste. Un regard novateur peut alors être posé sur la construction des règles comptables.