JOURNAL DE LA SOCIÉTÉ STATISTIQUE DE PARIS

LOUIS PERRIDON

Quelques concepts fondamentaux de l'économie de l'entreprise dans la littérature étrangère

Journal de la société statistique de Paris, tome 102 (1961), p. 40-71

<http://www.numdam.org/item?id=JSFS_1961__102__40_0>

© Société de statistique de Paris, 1961, tous droits réservés.

L'accès aux archives de la revue « Journal de la société statistique de Paris » (http://publications-sfds.math.cnrs.fr/index.php/J-SFdS) implique l'accord avec les conditions générales d'utilisation (http://www.numdam.org/conditions). Toute utilisation commerciale ou impression systématique est constitutive d'une infraction pénale. Toute copie ou impression de ce fichier doit contenir la présente mention de copyright.

NUMDAM

Article numérisé dans le cadre du programme
Numérisation de documents anciens mathématiques
http://www.numdam.org/

VIII

QUELQUES CONCEPTS FONDAMENTAUX DE L'ÉCONOMIE DE L'ENTREPRISE DANS LA LITTÉRATURE ÉTRANGÈRE

REMARQUES PRÉLIMINAIRES

La science, a-t-on dit, est un langage bien fait. Si cette affirmation lapidaire est exacte, une grande partie du travail scientifique consiste nécessairement dans l'élaboration de définitions précises des concepts et notions utilisés par les chercheurs. La définition met à la fois un point final aux analyses des phénomènes et des faits et elle ouvre la voie à de nouvelles recherches ou à l'application des connaissances obtenues. Aussi, pour que l'étude des définitions forgées par les différents auteurs soit fertile et contribue à l'avancement de la Science, est-il indispensable de les examiner du seul point de vue de leur valeur *opérationnelle*. Une définition, si séduisante soit-elle, n'a guère de valeur scientifique réelle si elle n'est pas l'aboutissement d'une analyse rigoureuse de phénomènes et de faits. Dans les sciences sociales, elles doivent correspondre à des réalités et non pas à des vues d'esprit, sauf lorsqu'il s'agit d'hypothèses de travail. Dans ce dernier cas il faut se garder de toute hypostase.

Celui qui aborde pour la première fois la littérature économique et comptable sur l'entreprise éprouvera sans aucun doute quelques difficultés à se retrouver dans la terminologie utilisée par les différents auteurs. Les difficultés proviennent dans une large mesure du fait que les auteurs ont recours au vocabulaire quotidien des hommes d'affaires. Pour les besoins de l'analyse scientifique ils sont alors obligés d'en préciser le contenu au risque même

de donner aux termes une signification différente qu'ils n'ont dans le langage de tous les jours. Par ailleurs, il n'existe pas encore une terminologie généralement acceptée en cette matière. La « normalisation terminologique tant de fois tentée demeurera encore un vœu pieux. On a voulu voir dans les discussions terminologiques une preuve du dynamisme de l'économie de l'entreprise. Cela est vrai dans la mesure où les discussions ont pour objet d'appréhender mieux les phénomènes et les faits que l'on désire expliquer. Le désordre apparent dans la terminologie est le signe de croissance d'une jeune science qui traverse encore le stade des maladies infantiles. Il est très instructif de passer en revue les différentes notions élaborées par les économistes de l'entreprise de divers pays et de les comparer entre elles. Une telle étude comparative nous révèle en effet des approches très originales et susceptibles de modifier notre propre façon de voir et d'aborder les problèmes économiques de la firme. Dans le présent essai nous voudrions nous limiter à la littérature de trois pays européens, pays où les études économiques concernant la firme ont donné naissance à une discipline économique autonome appelée : *économie de l'entreprise.* A cause des différences assez marquantes dans les méthodes d'approches nous emploierons de préférence les dénominations usuelles dans leurs pays d'origine : BETRIEBSWIRTSCHAFTSLEHRE allemande, ECONOMIA AZIENDALE italienne et BEDRIJFSECONOMIE néerlandaise.

Avant d'entrer dans le vif de notre sujet, il convient de faire quelques remarques indispensables à la bonne compréhension des théories qui vont être exposées. En étudiant la littérature allemande, italienne et néerlandaise nous avons été frappé par l'influence exercée par la langue et les institutions juridiques et fiscales sur le développement de la théorie. Ainsi, avons-nous pu constater que le fait qu'une langue possède un mot, inconnu dans une autre langue, peut faire naître une série de problèmes auxquels l'esprit de l'étranger qui les aborde pour la première fois reste plus ou moins fermé. Pourtant, s'il est vrai que les mots traduisent des concepts et partant des réalités concrètes ou idéelles, nous devons admettre que les discussions relatives à de tels mots revêtent une importance éminente car elles nous révèlent un aspect d'un problème que nous n'aurions peut-être même pas entrevu. Pour être scientifiquement utile, l'étude des définitions doit être critique ce qui pose des problèmes délicats. Il n'est en effet pas permis de juger les systèmes proposés par les économistes étrangers à partir de notre propre système seulement. Par ailleurs, on ne saurait traduire à tout prix et par conséquent d'une manière approximative leur terminologie. Comme certains termes sont parfois intraduisibles nous renonçons dans ce travail à trouver systématiquement des équivalents français, sauf lorsqu'il existe des termes français valables. Quant à la critique, nous la limiterons autant que possible aux points essentiels afin de ne pas alourdir l'exposé des théories encore mal connues en France.

Un deuxième point qui mérite notre attention, c'est l'influence prépondérante de certains auteurs sur le développement de la pensée économique dans leurs pays d'origine. La BETRIEBSWIRTSCHAFTSLEHRE allemande par exemple est incompréhensible si l'on ne connaît pas la pensée de SCHMALENBACH. Dans un avenir plus ou moins proche elle aura subi l'influence de E. GUTENBERG. L'ÉCONOMIA AZIENDALE se comprend seulement si on la place dans son cadre historique et plus particulièrement lorsqu'on connaît l'œuvre du Grand Maître de la *Ragioneria* F. BESTA et de son élève Gino ZAPPA. Enfin, pour les Pays-Bas, on doit citer l'œuvre de Th. LIMPERG.

Dans l'étude comparative de l'économie de l'entreprise il convient aussi de tenir compte des institutions sociales, économiques et juridiques existant dans les différents pays. En effet, un certain nombre de problèmes pratiques de gestion trouvent leur origine dans les institutions sociales du pays, dans le mode de pensée et le génie du peuple, et dans la

pratique, parfois séculaire, du commerce. Les problèmes ont évidemment une très grande importance sur le plan théorique. Il suffit de rappeler ici les problèmes de gestion financière créés par l'émission des actions sans valeur nominale, ou par la possibilité de rémunérer les promoteurs d'une entreprise par l'attribution d'actions gratuites, par le droit d'émettre des actions à vote plural, ou encore par les pratiques d'amortissement (sinking fund!), par les prescriptions fiscales, etc. Il est tout à fait logique que les théoriciens s'occupent de ces problèmes particuliers à leurs pays respectifs et qu'ils s'efforcent de les résoudre en les intégrant dans leurs systèmes théoriques.

Pour toutes ces raisons l'économie de l'entreprise ou la discipline qui en fait fonction présente dans tous les pays un caractère propre, un caractère « national », ce qui pose à l'étude comparative des problèmes ardus et délicats. Il ne saurait être question dans cette étude, qui veut être une simple introduction à la pensée étrangère, de traiter tous les problèmes de l'économie de l'entreprise. Nous nous proposons d'étudier dans une première partie la notion d' « entreprise » élaborée par les auteurs allemands, italiens et néerlandais. Cette étude constitue en quelque sorte des prolégomènes à l'économie de l'entreprise. Nous verrons en effet que la conception qu'à un auteur (ou une école) de l'entreprise est déterminante pour son approche du problème des coûts que nous étudierons dans la deuxième partie. Comme par ailleurs l'entreprise est l'objet même de notre discipline, sa définition revêt une importance primordiale pour le système théorique à élaborer.

PREMIÈRE PARTIE

LES NOTIONS DE « BETRIEB » ET DE « AZIENDA »

I — LA LITTÉRATURE ALLEMANDE ET SUISSE (1)

1. A la suite des travaux historiques de Rudolf SEYFFERT (2), la plupart des auteurs allemands font remonter les origines de l'économie de l'entreprise (BETRIEBSWIRTSCHAFTSLEHRE) aux œuvres de PEGOLOTTI (± 1350) et de LUCA PACIOLI (1494). SEYFFERT divise l'histoire de cette discipline en six périodes. La première se caractérise par des travaux fragmentaires d'inspiration comptable; elle se termine par la publication en 1675 de l'ouvrage de Jacques SAVARY : *Le parfait négociant.* Dans la seconde période, les auteurs s'efforcent de systématiser les connaissances commerciales; c'est la période des lexiques. Il convient de citer le *Dictionnaire universel de commerce* (± 1710) édité par les fils de Jacques SAVARY et surtout *Le lexique complet du commerçant* (en allemand) de LODUVICI (1752-1756). Parmi les autres dictionnaires on peut mentionner ceux de MARPERGER, HÜBNER, BEIER et de BOHN. Le livre en trois volumes de LEUCHS *Système du Commerce* (1804) termine la période lexicographique. La troisième période dure jusqu'à 1898, date de la création des premières Écoles supérieures de Commerce en Allemagne et en Suisse. C'est une période de décadence

(1) Ouvrages généraux : E. GUTENBERG : *Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre*, t. I : Die Produktion, 3e éd., t. II : Der Absatz, 2e éd., 1958, Berlin-Göttingen; A. HOFFMANN : *Wirtschaftslehre der Kaufmännischen Unternehmung*, Stuttgart, 1936; M. R. LEHMANN : *Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*, 3e éd., Wiesbaden, 1956; M. LOHMANN : *Einführung in die Betriebswirtschaftslehre*, 3e éd., Tübingen; K. MELLEROWICZ : *Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*, t. I, II, III, Berlin, 1959; W. PRION : *Die Lehre vom Wirtschaftsbetrieb*, Berlin, 1936; W. RIEGER : *Einfuhrung in die Privatwirtschaftslehre*, 2e éd., Erlangen, 1959; E. SCHÄFER : *Die Unternehmung*, Cologne, 1956; G. WÖHE : *Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre*, Berlin, 1960.

(2) R. SEYFFERT : *Uber Begriff, Aufgaben und Entwicklung der Betriebswirtschaftslehre*, 4e éd., Stuttgart, 1957.

des sciences commerciales. Ce fait n'a pas encore trouvé une explication satisfaisante. Il est probable que l'essor de l'économie politique a empêché l'économie de l'entreprise de se développer. Toutefois, un certain nombre d'auteurs comme LINDWURM, COURCELLE-SENEUIL, EMMINGHAUS (et ajoutons les auteurs anglo-saxons tels que : GARCKE et FELLS (1)) publièrent des ouvrages d'une valeur certaine. « Les quelques ouvrages importants au point de vue scientifique, écrit SEYFFERT (2), restèrent sans influence aucune. » Avec la création des premières Écoles supérieures de Commerce (la plupart se sont transformées en Faculté) débute la période constructive de la technique commerciale.

Les travaux sont surtout descriptifs. Les ouvrages de HELLAUER : *Système du commerce mondial*, 1910 (dernière édition 1954, Wiesbaden), de J. F. SCHÄR : *Théorie Générale de l'Économie commerciale*, 1911 (dernière édition 1923) et de H. NICKLISCH : *Principes généraux de la science de l'entreprise commerciale en tant que économie privée du commerce et de l'industrie*, 1912 (dernière édition sous le titre « Économie de l'entreprise », 1932 Stuttgart) jettent les bases de la « nouvelle science ». Il s'agit d'ouvrages généraux à caractère scientifique dont l'influence sur le développement de la pensée allemande a été profonde. Deux auteurs, l'un allemand, l'autre suisse, WAYERMANN et SCHÖNITZ se préoccupèrent déjà des problèmes méthodologiques et plus particulièrement des rapports entre la « nouvelle » discipline et l'économie politique. Aujourd'hui encore cette question n'est pas résolue. Contrairement par exemple aux économistes néerlandais qui la considèrent comme discipline parcellaire de la science économique, la majorité des auteurs allemands se plaisent à souligner une différence, fondamentale selon eux, entre ces deux branches de la science économique. Un adversaire déclaré du rapprochement de l'économie de l'entreprise et de l'économie politique ne craint pas de déclarer : « L'économie de l'entreprise est aujourd'hui une discipline autonome à côté de l'économie politique; elle est une science qui a ses propres théories, politique et méthodes... Nous sommes persuadé que la controverse actuelle au sujet de l'objet de l'économie de l'entreprise et de ses rapports avec l'économie politique ne fera que renforcer l'indépendance de l'économie de l'entreprise et son autonomie dans ses méthodes d'approche (3). » M. MELLEROWICZ cependant écrit aussi — et avec raison — que l'économie de l'entreprise « ne saurait s'arrêter à la porte de l'usine; elle doit aller sur le marché... (4) » Sans entamer une discussion sur cette question, nous voudrions simplement faire remarquer que les tenants de la thèse d'autonomie complète commettent une erreur, très grave à notre sens, d'admettre à la fois que leur discipline est bien une science économique tout comme l'économie politique, mais que l'*objet* des deux disciplines est différent. Du moment qu'il s'agit de deux disciplines de *même nature*, il faut admettre l'existence des rapports organiques, au sens défini de M. Conrado GINI (5), et conséquemment des affirmations vraies pour l'une le sont aussi pour l'autre. Il n'y a pas une vérité appartenant en exclusivité à l'une ou à l'autre discipline. La division de la science économique est le résultat d'une division naturelle et historiquement conditionnée du travail scientifique (6) : toutes les deux doivent contribuer à l'avancement de la science économique, dont le seul objet est l'étude des lois régissant le comportement des hommes vivant en collectivités, dans la recherche des biens aptes à satisfaire leurs besoins individuels et collectifs.

---

(1) E. F. L. BRECH, editor : *The Principles and Practice of Management*, 3e éd., London, 1955.
(2) *Op. cit.*, p. 43.
(3) K. MELLEROWICZ, *op. cit.*, t. I, p. 19.
(4) *Ibid.*, p. 18.
(5) C. Gini : *Pathologie économique*, trad. fr., Paris, 1959.
(6) Th. LIMPERG : *Het objekt der Bedrijfshuishoudkunde*, dans 25-Jaar Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde, Purmerend, 1950.

Au demeurant, et quoi qu'on en dise, la question des rapports entre les deux disciplines parcellaires de la science économique perd son importance eu égard aux récents développements de la science économique : l'économie de l'entreprise est de par la nature de son objet, à savoir, l'étude des lois régissant la production dans les unités de production et la distribution des biens et services produits aux utilisateurs finaux, une discipline *micro-économique*. L'entreprise et plus généralement l'*azienda* (V. infra) constituent les éléments de base de la macro-économie, laquelle, comme le remarque très justement M. Pietro Onida (1), ne saurait être étudiée avec fruit si l'on faisait abstraction de la micro-économie, et cette dernière ne peut être comprise sans le concours de la macro-économie (2).

M. Seyffert appelle la période suivante celle de la systématisation et de l'élargissement vers l'économie de l'entreprise (1910/12-1926). C'est dans cette période que Schmalenbach publie ses premiers ouvrages. Les auteurs délaissent peu à peu les descriptions techniques de l'activité industrielle et commerciale et s'efforcent d'en donner une interprétation scientifique basée sur le principe économique. Et à partir de 1926, l'économie de l'entreprise consolide ses fondements et les résultats des recherches trouvent de plus en plus un accueil favorable auprès de milieux d'affaires.

La classification en six périodes proposées par M. Seyffert n'est pas tout à fait satisfaisante. Les deux premières périodes ont trait aux travaux entrepris dans toute l'Europe; les quatre autres concernent seulement le développement de la pensée en Allemagne comme si à l'étranger rien n'avait été fait pendant ces trois siècles. Bien qu'il ne soit pas dans notre intention d'écrire ici toute l'histoire de cette pensée si riche et diversifiée, nous croyons devoir rappeler qu'en Italie, surtout au XIXe siècle, plusieurs auteurs entrevirent la possibilité, voire la nécessité de créer, par l'élargissement, il est vrai, de la prétendue science comptable, une discipline qui s'occuperait de dégager « les lois régissant la gestion des entreprises ». Citons pour mémoire Francesco Villa, Antonio Tonzig et surtout Giuseppe Cerboni. Dans les pays anglo-saxons ce sont les questions de l'organisation scientifique du travail et de la comptabilité industrielle qui sont à l'origine de ce qu'on appelle aujourd'hui les « *managerial sciences* ».

En réalité, pratiquement dans toute la période antérieure à la première guerre mondiale il s'agit de tentatives parfois maladroites, parfois géniales, de construire une théorie cohérente des phénomènes économiques propres aux entreprises. Il s'agit d'œuvres de précurseurs (3). C'est après la première guerre mondiale, que l'économie de l'entreprise

---

(1) P. Onida : *Gino Zappa, e gli studi di economia d'azienda in Italia*, dans Management International, 1961-1962.

(2) Cf. Louis Zimmermann fait remarquer que la théorie du mécanisme des prix demeure toujours une partie essentielle de la science économique, bien que, selon les conceptions modernes le mécanisme des prix ne soit pas capable à lui seul de réaliser la répartition optimale des facteurs de production et des biens de consommation. « On doit réviser la division traditionnelle de la science économique en économie de l'entreprise et économie politique et cela de manière à ce que la théorie du mécanisme des prix constitue le problème central de la première et les problèmes macro-économiques de la formation du revenu national constituent le problème central de la dernière. » Et l'auteur d'ajouter : « Il me semble même désirable de changer dans l'avenir toute la terminologie en ce sens qu'on parlera de la micro-économie au lieu d'économie de l'entreprise, et de macro-économie au lieu de l'économie politique. On peut aussi dire : le problème de l'équilibre partiel est l'objet de l'économie de l'entreprise et le problème de l'équilibre général celui de l'économie politique. » *Geschiedenis van het economisch denken*, 4e éd. La Haye, 1955. Si nous pouvons souscrire quant au fond de la thèse de M. Zimmermann, nous devons néanmoins faire quelques réserves. Pour que l'économie de l'entreprise puisse *s'identifier* avec la micro-économie, il faut au préalable qu'elle étudie aussi les unités de consommation. A l'exception des Écoles italiennes, cela n'est pas encore le cas.

(3) E. Giannessi fait observer qu'il est assez difficile d'attribuer objectivement à un auteur la qualité de précurseur : « Plus que sur la signification littérale des expressions utilisées on doit juger les œuvres de nos classiques sur la valeur des théories qu'elles contiennent et sur l'influence qu'elles ont exercé sur la formation et l'évolution de nos doctrines. » *Attuali tendenze delle dottrine economico-tecniche italiane*, Pise, 1954, p. 101

commence à se développer en tant que discipline scientifique au sens propre du terme. Entre les deux guerres paraissent en Allemagne, en Italie et aux Pays-Bas les premiers traités et manuels d'économie générale de l'entreprise. Ceci est un signe que la discipline est arrivée à un certain stade de maturité. Cette époque se caractérise aussi par le fait que cette science se développe dans chacun de ces pays d'une manière indépendante, pratiquement en vase clos. Les auteurs ne connaissent pas ou mal la pensée de leurs collègues à l'étranger.

Après la seconde guerre mondiale on assiste au contraire à un effort sérieux d'information et d'échange d'idées, mais la compréhension mutuelle demeure encore difficile, tellement chacun est prisonnier de son système « national » de pensée. Partout dans le monde, même dans les pays qui font leurs premiers pas sur le chemin vers l'industrialisation, les problèmes de gestion agitent les esprits. Sous l'influence de la pensée et de la pratique américaines on s'efforce de construire une *science unitaire* de gestion englobant tous les aspects de l'administration des entreprises. Seul l'avenir nous dira le succès ou l'insuccès de ces tentatives.

Dans les pays où l'économie de l'entreprise est déjà parvenue à un haut degré de développement, on constate une certaine méfiance chez les économistes de l'entreprise à l'égard des *managerial sciences* qui risquent de les déborder. Pour notre part, nous croyons devoir saluer cette invasion dans le domaine des économistes de l'entreprise, car ces sciences de gestion les inciteront à de nouvelle réflexions et à repenser les théories et les doctrines qu'on croit, bien à tort, définitives. Au demeurant, l'économie de l'entreprise peut et doit de son côté exercer une influence sur les sciences de gestion. Il est pratiquement exclu que, par exemple, la « gestion financière » ou la « gestion commerciale », considérées par certains comme des disciplines scientifiques, puissent jamais le devenir si elles ne s'appuient pas sur des bases théoriques solides que *seule* l'économie de l'entreprise peut leur donner. Elles doivent être considérées comme deux parties de l'économie de l'entreprise *appliquée ;* dans l'état actuel des choses elles sont encore au stade de la *technique* économique.

2. Les quelques remarques sur l'objet et le développement de l'économie de l'entreprise étaient nécessaires pour pouvoir mieux saisir la portée et la signification des notions *Betrieb* et *Unternehmung* élaborées par les auteurs allemands.

Jusqu'ici nous avons en effet omis de définir l'entreprise, l'objet même de notre discipline. Pour les économistes le problème est relativement simple. Malgré les différences, parfois appréciables, tous s'accordent pour reconnaître à l'entreprise au moins deux traits fondamentaux : l'entreprise participe à la production sociale et cette participation implique un risque économique. Quant aux formes et à l'organisation des entreprises on se contente le plus souvent d'une énumération des diverses configurations (1).

Il est évident que l'économiste de l'entreprise ne saurait « s'arrêter au seuil » de l'entreprise : il doit aussi en analyser la structure et le fonctionnement internes.

Ayant à sa disposition un vocable qui lui facilite énormément l'approche des phénomènes de l'entreprise, mais qui lui procure aussi beaucoup de soucis à cause du désaccord entre les auteurs et les écoles quant au contenu à attribuer à ce terme, l'économie de l'entreprise allemande et suisse se trouvent placées devant le problème de la définition exacte du domaine fonctionnel de l'entreprise et celui du *Betrieb* (2).

---

(1) Rappelons ici à titre d'exemple la définition de Campion : l'entreprise est « un organisme financièrement indépendant et qui se propose de produire pour le marché certains biens ou services ». *Traité des Entreprises privées*, t. I, Paris, 1949, p. 40.

(2) Le mot « Betrieb » est un substantif dérivé du verbe « betreiben » qui signifie « travailler à quelque chose », « être actif », etc. Il serait une erreur de traduire systématiquement le mot « Betrieb » par « entre-

La notion de *Betrieb* correspond dans son acception générale à une activité organisée et dirigée vers des buts déterminés. Les *Betriebe* qui ont pour but final la production des moyens susceptibles de satisfaire aux besoins éprouvés par l'homme sont appelés des *Betriebswirtschaften* (1) d'où d'ailleurs le nom de *Betriebswirtschaftslehre.*

La plupart des auteurs définissent le *Betrieb* comme « un ensemble organisé de travail et de moyens ayant pour but la production des biens et ou des services ». Pris dans ce sens nous pouvons traduire le mot *Betrieb* par « unité de production ». L'unité de production qui poursuit un but lucratif est une *entreprise.*

3. Il revient à M. E. Gutenberg le mérite d'avoir élaboré le système théorique le plus complet d'unités de production (2). Bien que cet auteur omette de définir explicitement l'unité de production, il se réfère implicitement à la définition rapportée ci-desssus, sans toutefois y souscrire. Cette définition lui sert simplement de point de départ.

M. Gutenberg ne se contente pas, comme on l'avait fait jusqu'ici, d'une classification plus ou moins complète des unités de production. Il cherche au contraire à dégager les facteurs déterminant les différents types d'unités de production. Il fait remarquer que celles-ci exercent leurs activités dans un milieu économico-juridique déterminé, milieu qui influe sur leurs configurations. Cela étant, il distingue deux groupes de principes régissant les unités de production. Le premier groupe sont les principes permanents; leur action se fait sentir dans n'importe quel système économique : ils sont indifférents au système. Le second groupe est formé par les principes immanents au système économique; ce sont eux qui confèrent à l'unité de production sa configuration économique.

L'unité de production est plus qu'une simple combinaison de facteurs de production régie par le principe économique. Toutes les unités de production obéissent à ce principe que l'on doit comprendre ici comme un principe de productivité. Mais en dehors de celui-ci il y a encore le *principe d'équilibre financier.* Au premier abord il semble que l'équilibre financier est une caractéristique de l'entreprise : les unités de production qui vivent grâce aux subventions, par exemple ne seraient pas dans l'obligation de réaliser l'équilibre financier. « La notion et la fonction, écrit M. Gutenberg, ne présupposent pas un circuit fermé de régénération endogène et indépendances financières » (3). Un peu de réflexion montre immédiatement que les subventions sont un élément constituant des unités de production qui en bénéficient : sans elles, ces unités seraient incapables de participer à la production sociale. (Bien entendu, l'auteur ne veut pas par là *justifier* une politique de subventions à des entreprises qui pourraient à la rigueur s'en passer.)

Quant aux principes immanents au système économique, ils sont les « déterminants » du type de l'unité de production, il y a d'abord le *principe de l'autonomie.* M. Gutenberg entend par là le degré d'indépendance de l'unité de production à l'égard des pouvoirs publics. Il s'agit d'une « délimitation entre les droits de l'État et ceux de l'économie et ce, de manière que l'autonomie signifie le refus d'un droit de commande de l'État ou plus généralement des pouvoirs publics dans l'exécution de la production par les unités de production individuelles » (p. 325). Ce principe est caractéristique pour le système capitaliste-libéral. Un autre

---

prise » ou par « établissement ». Pour M. Seyffert par exemple le Betrieb est une configuration sociale dirigée vers un but donné ou encore une activité sociale organisée. Étant donné la grande diversité d'activités auxquelles correspondent les Betriebe, il se pose en effet des problèmes de classification. Au demeurant, nous avons ici un exemple où l'existence d'un mot, et partant une notion, crée des problèmes scientifiques.

(1) R. Seyffert : *op. cit.*, p. 8.
(2) E. Gutenberg, *op. cit.*, t. I, pp. 322 sqq.
(3) *Ibid.*, p. 324.

principe également caractéristique pour ce système économique est celui du *droit d'autodétermination* des propriétaires ou de leurs représentants, c'est-à-dire le droit d'organiser et de diriger l'unité de production selon leurs désirs.

Enfin, un troisième principe détermine le type d'unité de production à savoir le *principe du bénéfice* (*erwerbswirtschaftlicher Prinzip*). M. GUTENBERG souligne expressément que ce principe n'est pas tout à fait identique avec le principe du bénéfice maximum. Il s'agit d'une « maxime d'après laquelle les dirigeants des unités autonomes de production prennent leurs mesures commerciales et qui leur permet de savoir si les mesures prises ont été « bonnes » ou « mauvaises » (p. 329).

L'entreprise dans une économie libérale et capitaliste peut être définie comme une unité de production (= système de facteurs de production + principe économique + principe d'équilibre financier) caractérisée par un système de trois coordonnées : le principe de l'autonomie, le principe du bénéfice et le principe d'autodétermination.

Du moment que l'un ou plusieurs des trois principes immanents font défaut, nous nous trouvons en face d'un système économique différent et partant devant d'autres types d'unités de production.

Dans une économie planifiée, le principe d'autonomie et celui du bénéfice n'ont pas de place; à leurs lieu et place on trouvera respectivement le principe *organique* (l'unité de production est un organe d'exécution du plan économique élaboré par les pouvoirs publics) et le principe de production imposée. Le principe d'autodétermination peut être remplacé par le principe de la socialisation ou de collectivisation. Les principes immanents peuvent bien entendu revêtir des formes différentes, mais dans ce cas le type de l'unité de production subit une transformation.

Cette théorie de M. GUTENBERG est extrêmement significative à un double point de vue. C'est en effet pour la première fois, du moins à notre connaissance, qu'un économiste de l'entreprise pose le problème des rapports entre l'entreprise et l'unité de production en se servant des catégories économico-socio-juridiques. D'autre part, la construction de M. GUTENBERG ne rompt pas définitivement avec la thèse traditionnelle selon laquelle l'entreprise est le « manteau juridique » du *Betrieb*. Par ce dernier, on désigne alors l'activité économico-technique de l'entreprise. Cette division de l'unité de production en « entreprise » et « exploitation technique » se reflète dans la comptabilité et permet de construire une théorie économico-comptable du prix de revient que nous exposerons dans la deuxième partie de cette étude, théorie acceptée dans ses grandes lignes par la majorité des économistes allemands de l'entreprise et par la pratique.

4. Pour un certain nombre d'auteurs le *Betrieb* n'est pas une unité de production indépendante; il correspond, nous venons de le dire, aux activités techniques de l'entreprise. Son activité est de combiner des facteurs de production, laquelle combinaison doit obéir au principe économique. Cela étant, on en tire immédiatement une conséquence extrêmement importante : c'est dans le *Betrieb* ainsi défini que se forment les coûts. L'entreprise, de son côté, obéit au principe de la maximisation des bénéfices et les deux principes ne concordent pas nécessairement. M. E. HEINEN dans son récent ouvrage, très complet sur l'évolution de la théorie du prix de revient insiste sur ce fait en disant : « Le bénéfice maximum et le prix de revient optimal ne concordent que dans quelques cas déterminés et assez rares » (1).

(1) E. HEINEN : *Betriebswirtschaftliche Kostenlehre*, t. I, Wiesbaden, 1959, p. 31. Nous ne pouvons que recommander la lecture de cet ouvrage important à tous ceux qui désirent s'informer du développement et de l'état actuel de la théorie des coûts et du prix de revient élaborée par les diverses Écoles de l'économie

5. Dans la littérature suisse nous rencontrons des théories analogues. MM. GSELL et E. BOSSARD voient dans l'entreprise seulement une configuration abstraite : « Cependant que l'entreprise consiste en des rapports de marché et des rapports sociaux entre l'entrepreneur et son milieu, le *Betrieb* apparaît dans la forme concrète d'une combinaison organisée du capital matériel et immatériel, à l'aide duquel en collaboration avec le facteur travail, la production des œuvres est effectuée » (1). Les auteurs rejettent l'opinion de W. RIEGER (2) selon laquelle le *Betrieb* est seulement « la base technique, le substratum, le porteur de l'entreprise, car dans une telle unité de production, il ne saurait être question de calculs économiques, mais seulement de production.

Pour terminer, nous devons encore faire état d'une théorie particulièrement subtile du professeur A. WALTHER, le chef de l'École de Berne (3). M. WALTHER, fortement influencé par la pensée de son compatriote AMONN, est un partisan convaincu de l'autonomie de l'économie de l'entreprise qui est pour lui essentiellement une science appliquée. Selon lui, la différence entre les études d'économie politique et celles de l'économie de l'entreprise réside, sur le plan pratique, dans le fait que l'économie politique a pour but le réhaussement du bien-être de la Nation, tandis que l'économie de l'entreprise s'occupe uniquement de la conservation de l'unité de production individuelle (4). SCHMALEMBACH et avec lui bon nombre d'auteurs allemands voient dans l'unité de production ou dans l'entreprise un « organe de l'économie nationale » et ils en tirent comme conséquence que l'économie de l'entreprise doit étudier comment les unités de production contribuent à la productivité sociale. Cela suppose évidemment une concordance parfaite entre les intérêts privés des entrepreneurs et les intérêts généraux de la Nation, ou pour employer le langage de M. GIANNESSI cela suppose que « les unités de production se trouvent dans une position d'équilibre à l'égard du système économieo-social dont elles font partie » (5).

Tout en faisant remarquer malicieusement que SCHMALENBACH lui-même ne s'est pas conformé à sa propre thèse, WALTHER pense qu'une telle conception est de nature à contrarier le développement de l'économie de l'entreprise en tant que science indépendante. Il est évident qu'il n'existe pas une concordance parfaite entre les intérêts individuels des entreprises et ceux de la Nation, et nous savons aujourd'hui très bien que le mécanisme des prix à lui seul est incapable de fonctionner comme un régulateur d'intérêts. Mais, au risque de nous répéter, c'est témoigner d'une conception bien étroite de la science de l'économie de l'entreprise que de vouloir lui assigner un but seulement *pragmatique*. Cette science doit apporter des éclaircissements sur le comportement économique des unités de production en tant qu'organes ou cellules du système économico-social dont elles font partie. A cet effet elle doit analyser *tous* les phénomènes d'ordre économique intéressant l'entreprise.

La position de WALTHER (comme celle de MELLEROWICZ) s'explique par le fait qu'il

---

de l'entreprise en Allemagne. L'auteur accepte la théorie de Schmalenbach, laquelle lui sert comme point de départ pour l'étude comparative des différentes tendances. Il montre par ailleurs que la théorie de M. GUTENBERG — une théorie qui approfondit singulièrement la théorie de la firme de l'économie politique — n'est pas en contradiction avec la théorie classique, mais qu'elle en est plutôt l'aboutissement. On sait que les « GRUNDLAGEN » de M. GUTENBERG ont conduit de jeunes économistes à de nouvelles recherches, et nous ne craignons pas être contredit en déclarant que la direction prise par M. GUTENBERG signifie une nouvelle étape, et surtout un renouveau dans la pensée allemande.

(1) E. GSELL et E. BOSSARD : *Kostenrechnung und Preiskalkulation*, 2e éd., Zürich, 1948, p. 3.

(2) *Op. cit.*, p. 39.

(3) A. WALTHER : *Einführung in die Wirtschaftslehre der Unternchmung*, t.I, 2e éd., Zürich, 1959. Pour la traduction de la terminologie de l'École de Berne nous nous servons du livre de M. Rémy THORENS : *Prix de revient et décompte d'exploitation*, Neuchâtel/Paris. Cet ouvrage est entièrement fondé sur les principes fondamentaux élaborés par A. WALTHER.

(4) *Op. cit.*, p. 59.

(5) E. GIANNESSI : *Costi e Prezzo-tipo nelle aziende industriali*, Milan, 1943, p. 12.

considère l'économie de l'entreprise comme une science appliquée, et non pas comme une science pure. A notre sens, une science appliquée doit être basée sur une théorie pure (1).

En ce qui concerne l' « entreprise » et « le Betrieb », WALTHER propose une distinction que l'on pourrait qualifier de fonctionnelle. L'entreprise est définie comme « une association durable et autonome de main-d'œuvre sous une direction unifiée, disposant d'un avoir, en vue de la production d'œuvres destinées à des tiers » (2). L'entreprise se caractérise par deux traits fondamentaux : son « indépendance » ou « autonomie » (3) c'est-à-dire ce que M. Gutenberg appelle « droit d'autodétermination » et la production d'œuvre pour des tiers. Une entreprise qui ne produit pas d'œuvres pour des tiers et qui a seulement une existence juridique cesse d'être une entreprise au sens économique du terme. M. WALTHER donne donc une définition qui est proche de celle des économistes; il y manque seulement la mention du risque ou celle de la recherche du bénéfice. Si l'on compare sa définition avec celle que nous avons rapportée précédemment de l'unité de production, on constate que WALTHER identifie l'entreprise à l'unité de production.

L'entreprise a pour but la production d'œuvres. Le *Betrieb* n'est autre chose que l'ensemble des activités de l'entreprise relatives à la production *au sens large du terme.* Suivant en cela M. THORENS nous traduisons le terme *Betrieb* ici par le mot « exploitation ».

La production pour des tiers est seulement un moyen indirect de l'entreprise pour réaliser des bénéfices, c'est-à-dire pour faire fructifier le capital investi. Le bénéfice dépend du comportement de deux groupes de personnes : celles qui constituent l'entreprise et celles qui sont étrangères à l'entreprise. La direction ne peut pas contrôler complètement le comportement de ces dernières, mais elle peut en revanche contrôler l'*efficience* de la production. L'exploitation peut dès lors être définie sous son aspect *fonctionnel :* « la production d'œuvres par l'entreprise, considérée du point de vue de l'efficience » (4). En étudiant l'exploitation, dit WALTHER, nous prenons en considération seulement les relations internes de l'entreprise, et en étudiant l'entreprise les relations externes et cela au point de vue de la *rentabilité.*

L'exploitation a une tâche fonctionnelle précise dans l'esprit de WALTHER : elle exécute les ordres de l'entreprise. La tâche de l'entreprise est de prendre des *décisions* en fonction des conditions économico-techniques dans lesquelles elle se trouve placée. En d'autres termes il s'agit pour elle d'*administrer* son avoir (5).

Cela étant, l'économie de l'entreprise se divise en deux parties :

— l'étude de l'entreprise, c'est-à-dire tous les problèmes relatifs à la rentabilité;

— l'étude de l'exploitation, c'est-à-dire tous les problèmes touchant la production, y compris les achats, la vente, l'administration comptable, sous l'angle de l'efficience.

---

(1) « Si l'économie de l'entreprise, écrit WALTHER, veut atteindre son but : la conservation de l'entreprise, elle ne doit pas s'arrêter à l'analyse de l'essence des coûts, à l'étude de la technique d'enregistrement des frais, au contrôle de l'efficience de la production. Elle doit aussi montrer les voies et les moyens susceptibles d'accroître l'efficience de la production et partant la rentabilité de l'entreprise. Mais pour ce, elle doit s'occuper en détails de toutes les questions relevant de ce que nous voudrions appeler la *théorie économique de l'organisation* de l'entreprise. » *Op. cit.*, p. 53. WALTHER n'a pas lui-même élaboré une théorie de l'organisation; elle est due à son élève le professeur Hans ULRICH, de l'École Superieure des Sciences Économiques de Saint-Gall. Cf. H. ULRICH : *Betriebswirtschaftliche Organisationslehre*, Berne 1949. Signalons encore que la théorie et le système de WALTHER ont fait l'objet d'une sévère critique de la part de l'économiste néerlandais M. A. DIEPENHORST : *De School van Bern : een methode en haar resultaten* dans « Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde », 1952, p. 184, sqq.

(2) *Op. cit.*, p. 7; cf. R. THORENS, *op. cit.*, p. 30.

(3) *Op. cit.*, t. II, p. 53 sqq.

(4) *Op. cit.*, t. I, p. 13.

(5) *Ibid.*, p. 17.

6. En glanant sur les différentes définitions de la notion *Betrieb* on constate que les auteurs allemands et suisses attachent une importance toute particulière à une définition précise et cela pour deux raisons. La première est en rapport avec la délimitation de l'objet de l'économie de l'entreprise. Si l'on considère, comme par exemple W. Rieger, le *Betrieb* comme l'ensemble intégré des activités techniques de l'entreprise, et l'entreprise comme une unité de production cherchant à réaliser des bénéfices et par conséquent comme l'unique objet de notre discipline, on exclut de son domaine toutes les unités de production qui, quoique participant à la production sociale, ne cherchent pas à réaliser des bénéfices. L'économie de l'entreprise serait alors incapable d'expliquer tous les phénomènes relatifs à toutes les unités de production et ce qui est plus grave, elle risquerait de se dénaturer en une « vulgaire technique destinée à apprendre comment faire des bénéfices ». La deuxième raison — implicite celle-là — pour laquelle les économistes allemands se donnent tant de peine pour définir correctement les rapports entre l'entreprise et le *Betrieb* nous apparaîtra plus clairement dans la deuxième partie de cette étude. On verra alors que ces définitions servent de base aux diverses notions des coûts.

II — La littérature néerlandaise

1. Parmi les premiers auteurs qui ont exercé une influence sur le développement de l'économie de l'entreprise aux Pays-Bas il convient de citer Volmer, Van Everdingen, Simon, Limperg et N. Polak. En réalité nous ne devrions pas mentionner ces deux derniers auteurs parmi les précurseurs, car ce sont en effet eux qui ont réalisé l'intégration de « l'économie privée » dans la science économique. Contrairement aux allemands et à de nombreux italiens, les économistes néerlandais considèrent l'économie de l'entreprise comme une branche de la science économique. Si nous n'hésitons pas à inclure MM. Limperg et Polak dans les précurseurs, c'est que nous pouvons discerner une évolution certaine dans leurs pensées depuis les débuts de l'économie « privée » qui se situe avant 1914 et la période de la transformation de cette technologie en discipline parcellaire de la science économique dans les années qui suivirent la première guerre mondiale. Entre la pensée de Polak et celle de Limperg on constate de grandes divergences. Polak est avant tout un financier, Limperg un industriel. Polak s'est attaqué, comme Schmalenbach, à des problèmes particuliers; il n'a pas, contrairement à Limperg, développé un système complet de l'entreprise. Néanmoins, il a exercé une très grande influence sur ses élèves.

Si l'on devait caractériser l'œuvre et les tendances de ces deux maîtres néerlandais, on pourrait dire que Polak chercha à élaborer des théories particulières basées sur l'enseignement de l'École marginaliste. En revanche, M. Limperg a une attitude beaucoup plus réservée à l'égard de l'École de Vienne, dont il montre les erreurs en ce qui concerne sa théorie du comportement du producteur. Sa critique est constructive puisqu'il développe à partir dé ce qu'il considère comme valable, dans la théorie, son propre système théorique.

2. Si l'influence des auteurs allemands a profondément influencé les premiers économistes néerlandais, il n'en est pas de même pour M. Limperg. En ce qui concerne la notion de *Betrieb* (en néerlandais *Bedrijf*) il le définit comme « un ensemble d'actes et de moyens dirigé en vue d'une partie déterminée de la production sociale » (1). Si l'on compare cette définition à celles formulées par les auteurs allemands, on constate immédiatement que

(1) *Op. cit.*, p. 43.

M. LIMPERG assigne une tâche *sociale* à chaque unité de production. En effet, par suite de la division du travail social chaque unité est *spécialisée* sur une partie déterminée de la production sociale. Entre les diverses unités doivent donc se nouer des rapports mutuels d'échanges. On pourrait parler d'une conception « organiciste » de l'unité de production.

Pour M. LIMPERG l'*entreprise* est une unité de production poursuivant un but lucratif. Les unités qui, tout en participant à la production sociale, ne cherchent pas à réaliser des bénéfices sur des *exploitations*. Exemples : coopératives de consommation, services publics (eaux, hôpitaux).

Le problème des rapports entre les activités technico-économiques de l'entreprise et l'entreprise proprement dite n'existe pas dans la théorie limpergienne. L'entreprise, ou l'unité de production forme un *tout indissoluble*, aussi bien sur le plan pratique que sur le plan théorique.

L'économie de l'entreprise a pour objet l'étude économique des unités de production et des exploitations au sens défini.

III — LA LITTÉRATURE ITALIENNE

1. Avec l'*economia aziendale* ou l'*economia d'azienda* nous abordons une pensée particulièrement riche et diversifiée. Pour ceux qui ont été formés par les Écoles allemandes et néerlandaises il est extrêmement malaisé de se familiariser pleinement avec la pensée italienne, et nous avons l'impression qu'il en est de même en sens inverse. L'approche et la manière de traiter les problèmes de l'unité de production ne sont pas les mêmes en *economia aziendale* et en *Betriebswirtschaftslehre*. L'étude comparative montre ici une fois de plus l'importance du rôle joué par ce qu'on pourrait appeler le « système national de pensée » sur le développement de notre discipline. Plus qu'ailleurs on constate qu'en Italie l'influence de l'enseignement des Maîtres de la comptabilité demeure encore aujourd'hui très forte. Pour bien comprendre les divers courants en *economia aziendale*, ou plus exactement, dans les disciplines economico-administratives et comptables, il est nécessaire de consacrer quelques mots aux théories des précurseurs de l'économie de gestion comme Guiseppe CERBONI et Fabio BESTA (1).

2. « Jusqu'au milieu du XIXe siècle, écrit M. ONIDA, la doctrine en matière economico-administrative, tant en Italie qu'à l'étranger voulut construire d'une part une science des comptes et d'autre part une science commerciale, mais elle ne parvint pas à étudier d'une manière adéquate l'économie de l'administration de l'*Azienda* (2) (3). C'est en effet avec Francesco VILLA (1801-1884) que la comptabilité devint une discipline scientifique (MELIS). VILLA voulut dépasser le cadre purement technique de la comptabilité en lui assignant une

(1) Pour l'histoire de la pensée comptable italienne on peut consulter l'ouvrage monumental de F. MELIS : *Storia della Ragioneria*, Bologna, 1950; un bref aperçu en est donné aussi dans le livre de Aldo AMADUZZI : *L'azienda, nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni*, Turin, 1953, p. 43-57; P. ONIDA : *Le discipline economico-aziendali*, Milan, 1951 et l'ouvrage désormais classique de E. GIANNESSI : *Attuali Tendenze delle Dottrine economico-tecniche italiane*, Pise, 1954. Ce livre donne une description minutieuse des différentes Écoles et courants en matière d'économia aziendale à l'heure actuelle. L'auteur expose avec une rare objectivité l'apport des différents auteurs. En français : J.-H. VLÆMMINCK : *Histoire et Doctrines de la Comptabilité*, Bruxelles/Paris, 1956.

(2) P. ONIDA, *op. cit.*, p. 13.

(3) « L'Italie, écrit Vlæmiminck, avec raison, qui fut de tout temps la terre de prédilection de la comptabilité, a vu surgir au XIXe siècle des auteurs d'une envergure exceptionnelle et dont plusieurs dépassent de fort loin leurs confrères français les plus réputés. Justice ne leur a pas été rendue, car il faut reconnaître qu'en dehors de leur pays ils ne sont appréciés que par quelques spécialistes, des historiens pour la plupart. ...» *op. cit.*, p. 171.

mission de contrôle administratif. Malheureusement cet auteur n'eut pas une idée précise de l'administration (1). En raison de ce désir d'élargissement de l'objet de la comptabilité M. ONIDA considère VILLA comme un précurseur de l'*economia aziendale* telle que celle-ci est conçue par ZAPPA (2).

Un autre auteur, davantage connu à l'étranger, est CERBONI, le père de la *logismographie*. Il cherche par la méthode déductive à donner un contenu nouveau à la comptabilité ou la *ragioneria*. CERBONI distingue d'abord entre « administration » au sens général du terme, « l'administration économique » qui a pour objet la gestion des biens patrimoniaux des sujets individuels (entreprises, ménages, etc.) « vivant dans la société » et enfin « l'administration économique de l'azienda » laquelle a pour but de gérer les biens conformément aux fins poursuivies par les sujets. La ragioneria a pour objet l'administration economico-aziendale; c'est elle qui doit fournir les critères de gestion. La pensée humaine comporte trois aspects : l'aspect *économique* dirigé sur la satisfaction des besoins; l'aspect *administratif :* à cause de la rareté relative des biens, l'homme doit se restreindre et non s'approprier des biens au détriment des autres. (L'administration a donc pour CERBONI un fondement éthique.) Et enfin, l'aspect *arithmétique* né de la nécessité de contrôler en termes chiffrés les résultats de son action. Ces trois aspects intimement liés entre eux, donnent naissance à trois sciences. Celles-ci composent toute l'administration économique. Il faut donc une science de synthèse qui sera la nouvelle *ragioneria* ou logismographie. La nouvelle *ragioneria* a pour objet l'étude des lois régissant les *aziende*, soit considérées en elles-mêmes, soit considérées dans leurs relations mutuelles; le but pratique est la formation des normes selon lesquelles les *aziende* doivent être organisées et dirigées pour qu'elles parviennent à leurs fins (3) ».

M. ONIDA reproche à CERBONI de ne pas avoir développé la nouvelle ragioneria dans le sens indiqué par lui-même. Du reste, la plupart des auteurs italiens sont de cet avis. Quoi qu'il en soit, CERBONI conçoit un système logismographique de douze fonctions : fonctions d'initiative, fonctions d'exécution et fonctions de contrôle. Si nous comprenons bien, cette division fonctionnelle correspond *grosso modo* aux trois aspects signalés précédemment. Comme CERBONI a publié sa conception fonctionnelle en français (*Sur l'importance d'unifier les études de la comptabilité*, Rome, 1882), on peut conclure avec M M. VLÆMMINCK (4) et F. V. Gonçales DA SILVA (5) qu'il a exercé une influence certaine sur FAYOL.

On voit donc que CERBONI n'a pas réussi à créer ce que nous appelons aujourd'hui l'économie de l'entreprise, mais on peut, au moins, lui reconnaître le mérite d'avoir tracé le programme.

BESTA, le critique inlassable des conceptions cerboniennes, est un inductif. Lui aussi est animé par les mêmes préoccupations que son antagoniste. Pour déterminer l'objet de la *ragioneria* BESTA se réfère à la notion d'*azienda*. Une des difficultés pour l'économiste étranger à saisir l'intérêt et la portée des discussions et controverses en Italie provient de la notion même d'*azienda*. Nous avons vu en parlant des auteurs allemands et néerlandais que pour eux l'objet de l'économie de l'entreprise est l'unité de production. Or, le terme « azienda » a un contenu bien plus large; il couvre à la fois les unités de production et les unités de consommation. Ces dernières ne comprennent pas uniquement les ménages, mais aussi les

(1) E. GIANNESSI, *op. cit.*, p. 110.
(2) P. ONIDA, *op. cit.*, p. 112.
(3) CERBONI : *Ragioneria scientifica*, t. I, p. 75-76, cité par P. ONIDA, *op. cit.*, p. 28.
(4) J.-H. VLÆMMINCK : *op. cit.*, p. 171.
(5) F. V. Gonçales DA SILVA : *Doutrinas contabilisticas*, Lissabon, 1959, p. 93. Cet ouvrage en langue portugaise donne un résumé succinct des différentes théories et Écoles en matière de comptabilité et d'économie de l'entreprise en Europe et aux États-Unis.

services publics, et les institutions ayant un patrimoine propre, ou du moins des rentrées d'argents susceptibles de couvrir les dépenses. C'est pour cette raison que nous ne traduisons pas le mot « azienda » et le nom de la discipline qui s'en occupe — l'*economia aziendale* — par « économie de l'entreprise » (1). Il serait toutefois une erreur de croire que la *Betriebswirtschaftslehre* ou l'économie de l'entreprise néerlandaise ignorent systématiquement les unités de consommation. Elles aussi étudient l'économie des services publics, des entreprises produisant des biens ou services sans but lucratif, des hôpitaux, etc., mais il s'agit chez elles davantage d'études particulières et non pas d'un effort de généralisation comme dans l'economia d'azienda. Enfin, les deux disciplines en question excluent de leur domaine les ménages et la gestion des patrimoines privés.

Besta définit l'*azienda* comme « l'ensemble de phénomènes, ou de tractations ou de rapports à administrer (c'est-à-dire gérer, coordonner L. P.) relatives à une réunion de capitaux formant un tout en soi, ou à une personne individuelle, ou à une union quelconque (2) ». L'administration concerne plus particulièrement « le gouvernement des phénomènes, des tractations et des rapports ayant une relation avec la vie des richesses dans les aziende (3) »; dans la conception de Besta elle *ne se limite pas* à ce que nous considérons aujourd'hui comme le propre de l'administration. Pour Besta elle comprend toutes les activités, tant économiques que technologiques, ou sociologiques dirigées vers la réalisation des buts particuliers poursuivis par les *aziende*. Il s'ensuit immédiatement qu'étant donné la diversité d'*aziende*, celles-ci ne peuvent être gérées selon une seule et même méthode. Il n'y a aucune commune mesure entre la gestion d'une ferme, d'une entreprise de travaux publics, et celle de la Banque d'Italie ou celle d'un patrimoine. Cela admis, Besta conclut à l'impossibilité d'une science unitaire de gestion, fermant ainsi la voie à la construction d'une *economia aziendale* ou administration économique des *aziende*.

Est-ce dire que la ragioneria doit revenir à ce qu'elle était à son origine, une technique d'enregistrement? Non, la ragioneria est une *science* théorique et appliquée. En tant que science théorique elle étudie les lois du contrôle économique de toutes les *aziende* et en tire des normes; en tant que science pratique elle applique les normes ainsi dégagées. M. Onida fait toutefois remarquer que pour Besta la ragioneria, c'est-à-dire la science du contrôle économique, n'a pas pour tâche de dégager des *méthodes de gestion;* celles-ci sont supposées connues et déjà appliquées. Le contrôle a pour but d'éviter ou d'éliminer un gaspillage des richesses.

Bien qu'erronée, la conception de Besta a eu un effet heureux sur les études de gestion d'*azienda*. Ses nombreux disciples ont entrepris de nombreuses recherches dans le domaine de la gestion des entreprises de types divers. Rappelons à ce propos les travaux de Garrone sur les entreprises commerciales, et ceux de d'Angelo sur les banques. Mais comme déjà dit, avec l'œuvre de Besta les tentatives, initiées par Villa, de construire une science de gestion embrassant toutes sortes d'*aziende* étaient stoppées. Il appartiendra à son élève, Gino Zappa de rouvrir ces recherches et d'indiquer le chemin à suivre.

Zappa demeure fidèle à la notion de l'*azienda* qu'il définit comme « une coordination économique active instituée et dirigée en vue de la satisfaction des besoins humains ». Sa conception de l'*economia aziendale* Zappa la divulgue dans son célèbre discours prononcé à

(1) Une exception à cette règle est M. Carlo Fabrizi. Il ne donne pas une definition de l'azienda et se contente d'en rappeler quelques-unes formulees par d'autres auteurs pour déclarer enfin qu'il ne fait pas de distinction entre l'*azienda* et l'entreprise. Cf. C. Fabrizi : *Aspetti e Problemi della Distribuzione commerciale*, Padoue, 1959, p. 318.

(2) Cité par E. Giannessi, *op. cit.*, p. 196 et par P. Onida, *op. cit.*, p. 57.

(3) Cité par E. Giannessi, *op. cit.*, p. 196.

l'ouverture de l'année universitaire 1926-1927 à Venise sous le titre très significatif : « Tendances nouvelles dans les études de la ragioneria ». L'*economia aziendale* ou « administration économique » comporte dans la pratique trois aspects étroitement liés : la gestion et l'organisation des *aziende* et enfin, l'enregistrement. Les trois aspects sont l'objet de trois sciences diverses qu'il convient de réunir en une seule, puisqu'elles se complètent mutuellement : « L'union indissoluble confirmée par les faits doit être reconnue par la théorie ».

ZAPPA critique sévèrement les recherches formalistes tendant à la construction d'une « science » des comptes n'ayant aucune relation avec les faits qu'elle est censée de traduire. Les dirigeants d'azienda ont besoin non seulement de données comptables, mais aussi de données extra-comptables ou *statistiques*. La ragioneria doit développer des méthodes d'enregistrement des faits économiques intéressant l'azienda, méthodes conçues en fonction de la réalité de ces faits. Pour l'economia aziendale elle est une science « mineure », c'est-à-dire une discipline parcellaire, comme l'est la *science de gestion* qui concerne l'activité se rapportant à la vie des richesses et la *science de l'organisation* qui étudie l'organisme des aziende.

Lorsqu'on compare cette conception de l'*economia aziendale* avec les conceptions allemandes de l'économie de l'entreprise, on constate d'abord que l'objet de la première discipline est plus large que celui de la seconde. Il nous semble dès lors que l'economia aziendale ainsi conçue pourra évoluer vers une science « micro-économique », au sens de M. ZIMMERMANN (1). Pour cela il est nécessaire qu'on abandonne la thèse selon laquelle cette science, tout en faisant partie de la science économique, a non seulement ses propres postulats et hypothèses de travail, mais poursuit aussi d'autres buts plus pragmatiques que ceux de l'économie politique (2). Du moment qu'on admet qu' « elle étudie la formation des prix sur le marché » (3), elle apporte nécessairement une contribution à la théorie générale de la valeur, à la théorie d'équilibre des échangistes, etc, bref aux, théories développées par la science économique. A notre sens, l'economia aziendale, comme l'économie de l'entreprise, doivent tôt ou tard s'intégrer dans l'économie politique, et cette intégration ne les empêchera nullement de continuer leurs recherches d'ordre pragmatique en vue de faciliter la gestion des aziende ou des entreprises. Nier cette possibilité d'intégration revient à interdire à cette discipline tout élargissement de son domaine, *casu quo* de ses recherches.

La deuxième constatation est la suivante : dans l'économie de l'entreprise néerlandaise, et dans une mesure moindre dans la *Betriebswirtschaftslehre* allemande et suisse, la théorie de l'organisation n'est pas considérée comme une discipline plus ou moins autonome, mais comme une théorie qui fait partie intégrante de la discipline au même titre que la théorie du prix de revient, la théorie du bilan ou celle de financement. Enfin, ni l'économie de l'entreprise néerlandaise, ni la *Betriebswirtschaftslehre* ne sont des doctrines de *gestion*. Certes, leurs investigations et les lois qu'elles parviennent à dégager permettent de formuler des normes ou règles de comportement économiques et c'est à ce titre que ces disciplines apportent une contribution à la *science de gestion* ou *management science*, discipline en voie de formation. Toutefois, on ne doit pas se laisser induire en erreur par les définitions formelles; il faut se reporter aux ouvrages pour savoir ce que l'on entend par « doctrine de gestion ». L'ouvrage

---

(1) Voir renvoi 2 page 44.

(2) Ainsi par exemple M. AMADUZZI, rejoignant en cela la position d'un MELLEROWICZ et d'un WALTHER, déclare : « Dans l'*economia aziendale* les problèmes sont posés et résolus *par rapport au but que l'azienda se propose, lequel est un but qui lui est entièrement propre et spécifique*, et bien différent et distinct du but social sous lequel l'économie générale examine les problèmes. » Ajoutons toutefois que pour cet auteur l'*economia aziendale* est une branche de la science économique, science qui a pour objet de « dégager les lois qui conditionnent l'équilibre de l'*azienda*... et les lois selon lesquelles... l'équilibre peut être maintenu, amélioré, perdu ou rétabli »; *op. cit.*, p. 34 et p. 32.

(3) P. ONIDA : *op. cit.*, p. 297.

récent de M. ONIDA « *Economia d'Azienda* (1) », réputé comme le plus fidèle interprète de la conception zappienne, nous fournit des renseignements précieux à ce sujet. En effet, le chapitre III intitulé « *Gestion des aziende* » étudie d'une part les problèmes de la demande du marché et ses effets sur la production et d'autre part les problèmes relatifs au financement des entreprises. On pourrait donc conclure que la « doctrine de gestion » est identique à ce que la *Betriebswirtschaftslehre* et l'économie de l'entreprise néerlandaise, mais il *n'en est rien*, puisque l'*approche* de ces problèmes est différente.

Si ZAPPA a eu beaucoup de disciples qui continuent son œuvre, il a eu aussi ses contradicteurs et force est de constater que tous les auteurs italiens n'acceptent pas l'economia aziendale et continuent à suivre les sentiers battus par BESTA. Il dépasserait le cadre de cette étude de mentionner tous les Écoles et courants; nous nous permettons de renvoyer le lecteur à l'ouvrage très instructif de M. Egidio GIANNESSI. A titre d'exemple nous voudrions citer la conception de M. CECCHERELLI et son École. Selon cet auteur « la seule association des principes et des normes des trois doctrines spécialisées, même si l'on se conforme aux critères proposés par les nouvelles directions théoriques ne peut résoudre le problème scientifique de l'economia aziendale, si le regroupement des trois aspects d'études n'entraîne pas un processus constructif conduisant à la formation d'un ensemble organique des principes généraux » (2). Ce problème « d'amalgamation » ne semble pas en effet encore résolu d'une manière satisfaisante. Pour CECCHERELLI l'economia aziendale ne s'identifie pas avec l'administration, comme le fait ZAPPA. En reprenant une conception proche de BESTA, il définit *acte administratif* comme un acte de coordination et de synthèse des divers « aspects » de la vie de l'*azienda* (3). Pour les raisons qu'on connaît, il est impossible de construire une théorie unitaire d'administration (nous dirions « gestion »), mais du fait que l'administration tend en dernière analyse à un but unique, on peut construire une théorie qui étudie les manifestations des *aziende* sous leur aspect le plus général. Cette théorie est l'*economia aziendale* laquelle « ne se propose pas de fournir aux fins de l'administration des schémas, des formules ou des normes immédiatement applicables, mais fournira une interprétation théorique des faits et des phénomènes économiques et financiers qui sont à la base des caractéristiques structurelles et fonctionnelles générales de toutes les *aziende* » (4). Ainsi comprise, l'economia aziendale se rapproche de l'économie de l'entreprise et reconnaît à la ragoneria une existence autonome, mais dans un rôle de servante.

3. Après ces remarques sur le développement de l'*economia aziendale*, il convient maintenant de passer en revue quelques définitions de la notion d'*azienda*. Contrairement à la *Betriebswirtschaftslehre* et l'économie de l'entreprise néerlandaise, plusieurs Écoles de l'economia aziendale soulignent la *relativité* de la notion en question. Ainsi, M. ONIDA et M M. CECCHERELLI et GIANNESSI (5) insistent sur le fait que la définition doit suivre l'évolu-

(1) P. ONIDA : *Economia d'Azienda*, Turin, 1960.
(2) A. CECCHERELLI : *Economia aziendale e Amministrazione delle Imprese*, Florence, 1948, p. 12.
(3) *Ibid.*, p. 3.
(4) *Ibid.*, p. 4.
(5) M. GIANNESSI discerne 15 tendances dans les disciplines économico-techniques, savoir : 1) les tendance « technico-comptables » dans le domaine de la ragioneria; 2) tendances technico-commerciales dans le domaine de la gestion; 3) tendances d'economia aziendale pures; 4) tendances économico-administratives; 5) tendances patrimoniales; 6) théorie de la traduction et d'interprétation cyclique du dynamique aziendale; 7) tendances économico-systématiques; 8) théorie des « services » et de la continuité dynamique de la formation du revenu; 9) tendances technico-économiques; 10) tendances économico-fonctionnelles; 11) tendances « tecnico-strumentali e gestionali »; 12) tendances productivistes; 13) tendances administratif-comptables; 14) tendances complétant les recherches de la ragioneria; 15) la tendance historique. Cette classification a fait l'objet d'une critique de la part de M. Attilo VERNA : *La Ragioneria e l'Economia Aziendale*, Milan, 1958, p. 93. Remarquons toutefois, que M. Verna nie l'existence d'une économie de l'entreprise.

tion qu'elle subit à travers les temps. D'une manière générale, les auteurs allemands et néerlendais cherchent à formuler une définition de l'unité de production très générale et valable pour *tous* les systèmes économiques.

Dans un effort de systématisation M. GIANNESSI (1) distingue trois groupes de définitions. Le premier groupe d'auteurs place au centre de leurs définitions la *structure* des *aziende* et en donnent une interprétation *statique*. Ce sont les définitions du type : « l'azienda est une organisation de moyens et du travail personnel (energie personali) dirigée en vue de la réalisation d'un but déterminé » (VIANELLO, *Istituzioni di Ragioneria Generale*, Milan, 1935).

Les définitions mettant en relief l'aspect *dynamique* des *aziende* sont surtout formulées par l'École de ZAPPA. Il est intéressant de citer ici deux exemples. Pour M. d'IPPOLITO l'*azienda* est « un système dynamique d'opérations effectuées par des sujets déterminés, soit des personnes physiques ou juridiques, soit par des groupes de personnes dans le but de procurer à l'aide du travail personnel appliqué aux ressources du monde extérieur les moyens susceptibles de satisfaire les besoins humains et de les employer pour parvenir, directement ou indirectement, aux buts visés quels qu'ils soient » (3). De son côté M. AMADUZZI conçoit l'*azienda* comme « un système de forces économiques qui développe, dans un milieu qui lui est en partie complémentaire, un processus de production ou de consommation, ou de production et de consommation réunies, en faveur du sujet économique et aussi en faveur des individus qui y coopèrent » (4). De cette définition découle d'ailleurs sa définition de l'objet de l'economia aziendale : la recherche des lois d'équilibre. Le troisième groupe d'auteurs cherchent à concilier l'aspect structurel et l'aspect dynamique de l'azienda. On peut citer comme exemple de la définition « mixte » celle de CECCHERELLI. Après avoir constaté que l'azienda est « une forme d'organisation des éléments offerts par la nature pour la satisfaction des besoins de l'homme », et que cette activité s'accomplit dans une société formée par des organisations individuelles de production et de consommation, CECCHERELLI poursuit : « Ainsi se créent à la base de l'organisation économico-sociale des organisations de personnes et de moyens économiques dans lesquelles la force du travail est combiné avec l'utilité des biens dans des buts d'ordre économique. Ces organisations sont les *aziende*. Considérées dans leur structure, c'est-à-dire dans leur conformation organique, les *aziende* sont des organisations, prédisposant de moyens économiques et de forces de travail, constituées en rapport aux quantités de moyens disponibles et à l'activité particulière qu'elles ont l'intention d'accomplir. Considérées dans leur fonctionnement les *aziende* sont des organisations en activité, c'est-à-dire des ensembles actifs dans lesquels l'activité du travail de décision et d'exécution d'une ou plusieurs personnes est appliquée aux biens dont l'*azienda* est doté pour en augmenter l'utilité ou le rendement afin d'obtenir un résultat économique positif » (5). Cette conception n'est pas uniquement une simple juxtaposition des deux définitions déjà rencontrées, il s'agit d'une véritable synthèse. En effet, dans l'ouvrage déjà cité, l'auteur souligne le double rôle de l'azienda et il n'est pas loin de défendre une concep-

---

(1) E. GIANNESSI : *Le aziende di produzione originaria.* « T. 1, *Le Aziende agricole* », Pise, 1960.

(2) *Ibid.*, p. 40. L'auteur insiste sur le fait que selon lui « les différentes définitions de l'*azienda* ne se contredisent pas, comme on le croit ordinairement et qu'elles ne sauraient être l'objet de discussions continuelles et stériles. Si l'on examine de près leur forme, leur contenu et leur finalité, on constate au contraire qu'elles constituent une preuve éclatante des changements des situations et des temps et du progrès fécond des théories auxquelles elles se réfèrent ». *Op. cit.*, p. 41.

(3) T. d'IPPOLITO : *I Costi di Produzione et di Distribuzione*, Rome, 1958, p. 4.

(4) A. AMADUZZI, *op. cit.*, p. 16; Voir aussi du même auteur : *Ragioneria Metodologica*, Florence, 1955, p. 8. Par sujet économique les théoriciens entendent la personne physique ou morale qui en dernière analyse contrôle l'azienda.

(5) A. CECCHERELLI : *Istituzioni di Ragioneria*, Florence, 1955, p. 6.

tion organiciste de l'economia aziendale. L'azienda est une cellule du « corps social », mais aussi un organe autonome. Sous le premier aspect elle constitue l'objet de la sociologie et de la science économique (= économie politique), sous le second aspect elle est étudiée par les disciplines d'ordre technico-administratif (1).

Quant à la distinction « azienda » et « entreprise », l'auteur estime « qu'il n'existe aucun argument définitif en sa faveur. Il n'existe pas une azienda *et* une entreprise, mais seulement une organisation unique dont dérive l'entreprise qui représente seulement « une phase de l'évolution structurelle et fonctionnelle de l'azienda ». La distinction réside en ceci : « à l'activité de production qui donne naissance à une entreprise est ajoutée le but de l'entrepreneur qui est d'obtenir un bénéfice; à l'activité de consommation qui donne naissance aux *aziende di erogazione* (unités de consommation) privées et publiques s'ajoutent le but de satisfaction des besoins... » (2). Si nous comprenons bien, l'azienda est, dans la pensée de Ceccherelli, le *substratum* de l'activité économique. La recherche de bénéfice, la satisfaction des besoins que la plupart des auteurs, italiens et étrangers, considèrent comme un signe, une qualification distinctive, voire fondamentale paraissent être seulement des « moments », des aspects non essentiels.

Cette conception est poussée à son terme par le disciple de Ceccherelli, M. E. Giannessi. Cet auteur présente une définition que nous voudrions appeler *relativiste*. L'azienda est pour lui essentiellement un « phénomène dans le temps » et ne peut dès lors avoir pour but la recherche du bénéfice. Ayant un contenu juridico-économique distinct des personnes « travaillant dans son orbite », elle ne peut avoir comme objectif la satisfaction, directe ou indirecte, des besoins. L'auteur reprend donc implicitement la théorie de l'impersonnalisation de l'entreprise, présentée il y a une soixantaine d'années par Sombart : l'entreprise a sa vie propre qui est indépendante de ceux qui la dirigent. Cela étant, M. Giannessi entend par azienda : « une unité élémentaire de l'ordre économico-général, dotée d'une vie propre et réflexive et constituée par un système d'opérations découlant de la combinaison des facteurs particuliers et de la réunion des forces internes et externes, système dans lequel les phénomènes de production, de distribution et de consommation sont préparés de manière à réaliser dans le temps un équilibre économique déterminé; système qui est susceptible d'offrir une rémunération adéquate aux facteurs employés et une rétribution proportionnelle aux résultats obtenus du sujet économique pour le compte duquel l'activité est accomplie » (3).

Cette longue et minutieuse définition demanderait quelques commentaires, mais cela dépasserait l'espace qui nous est accordé. Remarquons, pour terminer cette première partie, que les auteurs italiens, à la différence de la plupart des auteurs allemands, ne cherchent pas à établir, ni sur le plan théorique, ni sur le plan concret, une distinction au sein de l'azienda entre l'aspect interne comprenant tous phénomènes économico-techniques à l'intérieur de l'unité de production et l'aspect externe comprenant les relations de l'unité avec son milieu environnant. A ce point de vue les auteurs italiens rejoignent l'opinion des auteurs néerlandais.

---

(1) A. Ceccherelli : *Economia aziendale e Amministrazione delle Imprese, op. cit.*, p. 52.
(2) *Ibid.*, p. 49.
(3) E. Giannessi : *Le azienda di produzione originaria, op. cit.*, p. 46.

DEUXIÈME PARTIE

Les notions « Dépense », « Charge » et « Cout »

Après avoir étudié dans la première partie le développement de l'économie de l'entreprise et les diverses conceptions touchant la notion de l'unité de production, nous pouvons maintenant examiner quelques notions fondamentales de la théorie du prix de revient. Il ne s'agit pas ici d'entreprendre une étude comparative de cette théorie, mais seulement de mettre en relief la portée et la signification des notions telles que « charge », « coût », etc.

Avant d'entrer dans le vif du sujet, il convient de rappeler que le prix de revient peut être étudié sous l'aspect *comptable* et sous l'aspect *économique*. L'étude comptable a en principe pour but de développer des méthodes permettant de *classer* les frais selon des critères convenablement choisis, de les *localiser* d'après le lieu réel ou fonctionnel où ils se présentent (départements, ateliers, sections, etc.) et enfin de les *imputer* aux œuvres (1). L'importance des méthodes comptables pour la gestion des entreprises ne saurait être mise en doute. Toutefois, on aurait tort d'y attacher une trop grande valeur sur le plan de l'économie de l'entreprise pure : la comptabilité, à elle seule, n'explique rien. C'est avec raison que M. Heinen nous rappelle que les questions comptables sont d'une importance toute secondaire pour l'étude de la notion et de l'essence des coûts. On pourrait encore aller plus loin et dire que toute théorie de coûts qui se veut économique, mais qui en dernière analyse repose sur des considérations purement comptables est *a priori* mauvaise. La comptabilité a pour unique tâche de traduire en langage chiffré des données économiques et financières intéressant l'entreprise, données dont le contenu et la signification doivent être précisés et interprétés par la science économique. Cela admis, les questions purement comptables ne retiendront ici notre attention que dans la mesure où cela est nécessaire pour la compréhension du sujet.

L'intérêt de l'étude des coûts dans une entreprise industrielle ou commerciale est évident. Leur calcul permet, selon M. Zignoli :

1. d'obtenir les éléments indispensables aux décisions de gestion (par ex. augmenter ou diminuer le volume de production; lancer un nouvel article ou supprimer un article dans l'assortiment, etc.);
2. d'évaluer les stocks et autres éléments afin de déterminer les résultats de l'exercice;
3. d'établir des plans économiques et financiers;
4. de réunir des données pour la fixation des prix de vente;
5. de juger le degré d'efficience de l'entreprise, de contrôler la production et la distribution du point de vue technico-économique, etc. (3).

Cette énumération montre mieux qu'un long discours le rôle capital que les coûts jouent dans la gestion, ce qui explique au demeurant pourquoi les économistes de l'entreprise ont concentré le plus gros de leurs efforts sur les problèmes touchant le prix de revient.

---

(1) Cf. L. Guatri : *I costi di Azienda*, Milan, 1954, p. 67 sqq.
(2) E. Heinen : *Betriebswirtschaftliche Kostenlehre*, *op. cit.*, p. 97.
(3) V. Zignoli : *La Teoria e la Pratica dei Costi Industriali*, Turin, 1959, p. 2. Cet ouvrage est un des meilleurs dans son genre; une traduction française serait souhaitable.

I — La littérature allemande et suisse

1. La notion du coût s'est précisée au cours des années. En ce qui concerne la pensée allemande M. Heinen croit pouvoir distinguer trois phases dans le développement de la théorie de coûts. Dans la première phase aucune distinction n'est faite entre les dépenses et les coûts; au cours d'une deuxième phase on introduit la notion de « charge » (« frais » en langage comptable) qui est identifiée au coût, dans la troisième phase on établit une distinction très marquée entre « charge » et « coûts » (1).

Par « charge » (*Aufwand*) les Allemands entendent tout emploi de matières et de travail, au sens large du terme, en vue de la production. On pourrait dire aussi que « *Aufwand* », signifie consommation de facteurs de production. Cette définition demande évidemment à être précisée tant du point de vue économique que comptable, ce qui a été fait au cours des trois périodes signalées ci-dessus.

2. Dans la première phase — encore serait-il plus exact de parler de « courants » puisque toutes les conceptions mentionnées ont encore aujourd'hui leurs partisans — les auteurs, surtout ceux de l'époque 1900-1926, n'ont pas encore su distinguer nettement entre l'aspect comptable et l'aspect économique des coûts. La conception selon laquelle toute dépense (au sens de décaissement) constitue un coût, convenait assez bien à une époque où les problèmes de gestion étaient relativement simples et où, il faut bien le dire, la théorie économique relative à l'entreprise se trouvait encore dans un état de sous-développement. Les bénéfices ne sont dans cette conception autre chose que la différence entre les recettes et les décaissements, ou ce qui revient pratiquement au même, ils sont égaux au solde du compte des pertes et profits, compte auxiliaire du compte « Capital ». En d'autres termes, on compare deux flux monétaires, l'un correspondant aux ventes, l'autre aux dépenses. Aucune distinction précise n'est encore faite entre les dépenses en relation avec la production et les dépenses sans relation avec celle-ci.

Du point de vue de l'*économie* de l'entreprise, cette théorie naïve des coûts n'est pas sans faiblesses. Elle est un exemple typique de la prédominance de la pensée comptable sur la pensée économique. La théorie naïve reste à la périphérie des phénomènes. Elle exclut en particulier toute possibilité d'incorporer dans les prix de revient les *coûts supplétifs*, c'est-à-dire des éléments qui du point de vue économique sont des coûts réels bien qu'ils n'aient pas donné lieu à des décaissements (intérêt sur le capital propre, le salaire de l'entrepreneur lequel est en dernière analyse le coût du facteur « *management* » ou de direction). Cela étant, on comprend pourquoi les tenants de la théorie naïve se devaient de refuser l'incorporation des coûts supplétifs dans les prix de revient. C'était pour eux une question de principe : un élément qui n'a pas donné naissance à un décaissement ne saurait être considéré comme un coût. La controverse avec les partisans de l'incorporation a été en partie une discussion de sourds. En effet, les uns se placèrent sur le point de vue de la stricte orthodoxie comptable, les autres appuyèrent leur raisonnement sur des considérations d'ordre économique : est un coût tout ce qui contribue à la production des biens et des services.

Sur le plan de la gestion proprement dite, la théorie naïve n'est pas non plus sans défaut. Le principal reproche qu'on peut lui adresser c'est qu'elle ne permet pas un contrôle d'efficience de la production car ce sont uniquement les dépenses effectives et non pas les dépenses nécessaires qui sont incorporées dans les prix de revient. Ceux-ci deviennent alors une grandeur statistique sans portée économique véritable.

---

(1) E. Heinen : *op. cit.*, p. 97.

La théorie naïve a été pratiquement abandonnée, mais l'idée qui est à sa base conserve encore des partisans.

Dans l'esprit d'un grand nombre d'économistes la division de la comptabilité moderne en deux parties répond non seulement à une nécessité technique mais elle correspond aussi à la division fonctionnelle de l'unité de production en « entreprise » et « exploitation » (*Betrieb*). La comptabilité financière est essentiellement une comptabilité *périodique* dans laquelle sont enregistrées d'une part les recettes et les dépenses afférentes à une période et d'autre part les charges ou les consommations et la production d'œuvres relatives à cette même période. En revanche, la comptabilité analytique ou des « coûts » concerne les *unités* d'œuvres dont il s'agit de calculer le prix de revient. Cette comptabilité n'est pas périodique; il n'est même pas nécessaire qu'elle soit une partie intégrante du système comptable utilisé; elle peut être indépendante de la comptabilité financière.

Cette conception « fonctionnelle » de la comptabilité a été en Allemagne développée par SCHMALENBACH. Elle constitue aujourd'hui « une acquisition définitive de la *Betriebswirtschaftslehre* (HEINEN). Sur le plan théorique il devient aisé, grâce à elle, de définir les notions de « charges » et de « coûts », tandis que sur le plan pratique on peut assigner à chacune de ces deux comptabilités une fonction précise : la comptabilité générale ou financière est une comptabilité des *résultats périodiques* (*Erfolgsrechnung*) qui permet de mesurer la *rentabilité* de l'entreprise; la comptabilité analytique de son côté a pour tâche le calcul des prix de revient des œuvres et permet de ce fait de mesurer l'*efficience* de la production.

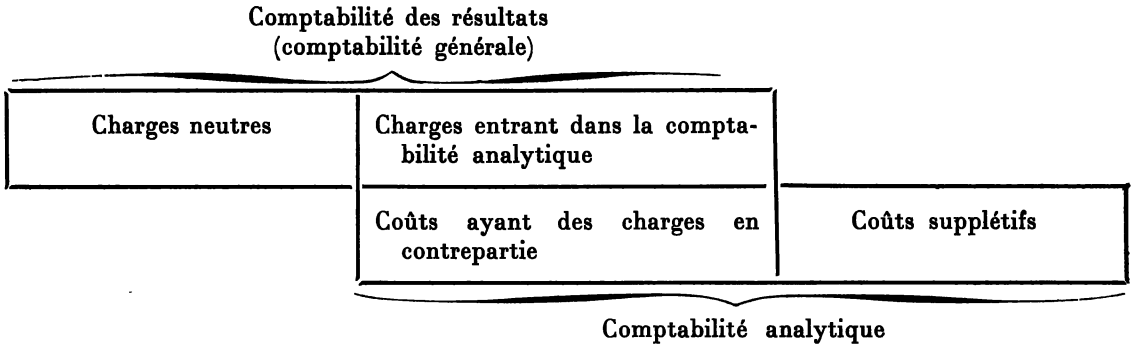
Selon les tenants de la conception « fonctionnelle » *il n'est pas nécessaire d'appliquer dans les deux comptabilités les mêmes critères d'évaluation.* Ainsi, un même élément d'actif peut figurer pour une valeur différente dans la comptabilité générale et dans la comptabilité analytique.

Cela dit, examinons les conséquences tirées par SCHMALENBACH et son École de la conception « fonctionnelle » de la comptabilité. L'économiste allemand commence son étude sur les coûts en déclarant que « la notion de coût n'est pas souveraine dans la *Betriebswirtschaftslehre;* elle est essentiellement une notion pragmatique qui doit être définie selon les besoins de la cause ». Cela ne l'empêche cependant pas d'en formuler une définition générale que voici : « Les coûts sont les valeurs enregistrées dans la comptabilité analytique et correspondant à la consommation des matières par suite de la production des prestations » (1). Les coûts ne sont donc plus liés aux dépenses. Quant aux charges, elles sont « la valeur des biens qui ont été consommés, ou perdus, pour le compte de l'entreprise, conformément ou non aux destinations prévues, soit dans l'exploitation (*Betrieb*) de l'entreprise, soit en dehors d'elle » (2). Si l'on compare ces deux définitions, on constate que le coût est pratiquement la contrepartie des charges. Il faut se garder de confondre les charges et les dépenses. Si toutes les dépenses donnent naissance à des charges, l'inverse n'est pas vrai. Les charges qui ne deviennent pas de coûts sont appelées *charges neutres.* Quelques exemples de ces charges neutres sont les achats de titres de placement, les pertes sur les cours, amortissements accélérés etc. La caractéristique essentielle de la charge dans cette théorie est qu'elle *diminue* les résultats de l'entreprise. Par ailleurs, tous les coûts ne sont pas des charges puisque ne donnant pas lieu à des dépenses; ce sont les *coûts supplétifs.* Il est à noter que les coûts supplétifs ne comprennent pas uniquement l'intérêt sur le capital propre et ce que nous avons appelé la rémunération du facteur « management », mais aussi des différences d'évaluation entre les charges et les coûts. Soit par exemple l'amortissement calculé dans la comptabilité

(1) E. SCHMALENBACH : *Kostenrechnung und Preispolitik*, 7e éd., 1956, Cologne, p. 6.
(2) E. SCHMALENBACH : *Dynamische Bilanz*, 11e éd., 1953, Cologne, p. 67.

analytique 3 000 NF et l'amortissement fiscal (= charge) 2 500 NF seulement, l'écart de 500 NF représente un coût qui n'a pas de contrepartie dans la comptabilité financière et il est, par définition, un coût supplétif. Par conséquent, la notion de coût supplétif *n'est pas une notion économique*, mais une notion *comptable*. Et il en est de même pour la notion de charge neutre : toutes les charges qui ne trouvent pas de contrepartie dans la comptabilité analytique trouvent refuge dans le compartiment des charges neutres.

SCHMELENBACH résume lui-même les rapports entre les charges et les coûts dans la figure ci-après (1) :



Les recettes de l'entreprise ont deux sources différentes : celles qui proviennent de la vente des œuvres et celles qui ont leur origine dans des activités qui n'ont pas de rapport avec la production (exploitation) proprement dite. On appelle *produit* (*Ertrag*) tout accroissement de l'actif de l'entreprise quelle qu'en soit la cause. Le produit peut être divisé en deux catégories selon qu'il s'agit d'un *produit d'exploitation* ou d'un *produit neutre*. Ce dernier est la contrepartie de la charge neutre.

Dans la comptabilité analytique la contrepartie des coûts est l'œuvre ou la prestation.

Signalons encore que les produits neutres comprennent aussi en dehors des produits étrangers à l'exploitation proprement dite (par ex. : gains réalisés sur les titres de placement) des bénéfices extraordinaires tel que celui réalisé lors de la vente d'un équipement à un prix supérieur à sa valeur comptable et les produits provenant des coûts supplétifs (intérêt sur capital propre, etc.).

Nous pouvons schématiser les rapports entre les deux comptabilités de la manière suivante :

Produits d'exploitation + Produits neutres
— Charges (= coûts) + charges neutres
RÉSULTATS (bénéfice ou perte).

3. Avant de faire état des critiques fondamentales dont la théorie de SCHMALENBACH a fait l'objet, nous voudrions d'abord exposer très brièvement la conception de WALTHER, bien qu'elle soit très proche de celle du Maître allemand.

Le point de départ du chef de l'École de Berne est que la comptabilité ne peut fournir tous les renseignements nécessaires au calcul des prix de revient. Les systèmes de comptabilité analytique proposés ne constituent guère une solution idéale. Aussi préfère-t-il avoir recours à un instrument nouveau, d'une conception suffisamment souple pour pouvoir servir

(1) Même auteur : *Kostenrechnung, op. cit.*, p. 10.

de base au calcul des prix de revient et pour mesurer l'efficience de la production. Cet instrument est *le décompte d'exploitation*. Celui-ci n'est pas tenu selon les règles de la partie double (1) En ce qui concerne les notions de dépense, de charge, etc. WALTHER applique systématiquement la division fonctionnelle de l'unité de production en « entreprise » et « exploitation ». Les dépenses et les recettes sont des notions appartenant à la comptabilité générale et représentent des sorties et des entrées de numéraire. Comme chez SCHMALENBACH, la dépense doit être soigneusement distinguée de la charge. Celle-ci est une diminution de l'avoir de l'*entreprise* qu'elle qu'en soit la cause. La charge est « la diminution totale de l'avoir enregistrée dans la comptabilité de l'entreprise et exprimée et évaluée d'une manière ou autre en termes monétaires » (2). Il importe de noter que la charge n'est pas évaluée selon des critères objectifs et par conséquent elle ne peut servir immédiatement au calcul des coûts qui sont « une diminution de l'avoir consécutive à la production, enregistrée dans le décompte de l'exploitation et évaluée selon des règles objectives et constantes, en vue du contrôle de l'efficience de l'exploitation » (3). Remarquons ici que WALTHER considère en dernière analyse la charge et le coût comme une diminution de l'avoir de l'unité de production ce qui est logique puisque pour lui l'entreprise et l'exploitation sont seulement deux aspects d'une seule et même chose. La différence entre les deux notions — ce en quoi WALTHER rejoint la pensée du Maître allemand — se situe donc essentiellement sur le plan du calcul. Comme dans la théorie de SCHMALENBACH, les charges se divisent en charges neutres et en charges d'exploitation. Quant au capital ou avoir, il se divise aussi selon sa destination, en capital d'exploitation et capital ne servant pas à l'exploitation. WALTHER se refuse d'employer le terme usuel de la terminologie allemande : « capital *nécessaire* à l'exploitation », puisqu'il « n'est pas certain que cet avoir qui figure dans le décompte d'exploitation est vraiment nécessaire. Il est seulement dit qu'il est disponible et qu'il *peut* être employé dans la production » (4). Le « produit » (*Ertrag*) est défini comme « l'accroissement de l'avoir au cours d'une période, enregistré dans la comptabilité de l'entreprise et évalué d'une manière quelconque » (5). Nous retrouvons ici la distinction entre « produit neutre » et « produit d'exploitation ». La contrepartie des coûts est la « valeur de production », une « notion nouvelle ». La valeur de production « est l'augmentation de l'avoir consécutive à la production d'une période, évaluée selon des règles objectives et constantes, et qui doit figurer en regard des coûts dans le décompte d'exploitation » (6). Pour la calculer il suffit d'ajouter à l'*Erlös* (valeur des œuvres vendues au cours d'une période et enregistrée dans la comptabilité de l'entreprise) la valeur des œuvres en stocks.

Si les définitions de WALTHER ressemblent formellement à celles de SCHMALENBACH il y a néanmoins une différence fondamentale. Dans le système de WALTHER manquent les coûts supplétifs. Selon l'auteur de tels coûts n'existent pas : les écarts entre les charges d'exploitation et les coûts ont leur origine dans des différences d'évaluation (7). Dès lors, comme ces écarts peuvent être positifs ou négatifs, les coûts peuvent être supérieurs ou inférieurs aux charges. Les intérêts sur le capital propre et le salaire d'entrepreneur entrent dans le décompte d'exploitation. Par conséquent, les coûts enregistrés n'ont pas nécessairement des charges comme contrepartie.

---

(1) A. WALTHER, *op. cit.*, t. I, p. 347.
(2) *Ibid.*, p. 20.
(3) *Ibid.*, p. 121. Voir aussi R. THORENS, *op. cit.*, p. 34.
(4) *Ibid.*, p. 158.
(5) *Ibid.*, p. 24.
(6) *Ibid.*, p. 25.
(7) *Ibid.*, p. 165.

4. Plusieurs objections peuvent être formulées à l'encontre de la théorie de SCHMALENBACH (et à fortiori à celle de WALTHER). La première objection, faite par de nombreux auteurs, est que la distinction entre « charge » et « coût » ne repose pas sur une analyse économique, mais qu'elle est inspirée par des considérations de technique comptable. Que les auteurs, et plus particulièrement WALTHER se soient efforcés de donner à ces notions un contenu économique en les rattachant respectivement à l' « entreprise » et à l' « exploitation » ne change rien à cette objection de principe. Nous pouvons souscrire au jugement de M. W. HILL lorsqu'il dit que « cette distinction est évidemment importante pour la théorie et la pratique comptables, mais elle ne permet pas de déterminer méthodiquement l'objet de l'économie de l'entreprise » (1). Ce jugement implique en effet que la distinction incriminée n'est pas de nature économique. Le Père de la conception organique de l'unité de production, F. SCHMIDT, ne peut accepter la division réelle ou fictive de l'unité de production. Celle-ci constitue un tout organique. Il voit dans la thèse selon laquelle la comptabilité générale doit travailler avec des valeurs d'achats (= valeurs historiques) et la comptabilité analytique au besoin avec d'autres valeurs, et plus singulièrement avec la valeur de remplacement, un illogisme. « Cela ne signifie pas moins, écrit-il, que l'on donne au chef d'entreprise pour la gestion quotidienne un compas, dont on aperçoit à la fin de l'année qu'il est mal réglé, ce qui ne l'empêche pas de l'utiliser à nouveau (2). Et SCHMIDT d'ajouter, non sans raison, que ce dualisme dans les évaluations doit conduire à des calcuìls erronés des bénéfices. Sans entrer dans les détails de la théorie du bénéfice, disons seulement que la théorie du bénéfice de SCHMALENBACH et son École est par trop imprégnée de considérations *fiscales* et *comptables*. Du moment que la comptabilité analytique est censée nous renseigner sur la valeur des œuvres produites calculée sur la base de la valeur des facteurs de production consommés dans le processus productif, nous avouons ne pas comprendre pourquoi cette valeur change lorsque les œuvres passent de l'atelier au magasin du service commercial (abstraction faite, évidemment des coûts commerciaux qui s'ajoutent au prix de revient d'exploitation). L'argument selon lequel la comptabilité générale est pour des raisons fiscales ou légales une comptabilité *nominale* est sans grande valeur. On ne tient pas une comptabilité pour le fisc, on tient une comptabilité pour pouvoir gérer rationnellement une unité de production d'après les principes mis en évidence par la science économique. Si l'enseignement de cette science devait rester lettre morte sur le plan de la gestion pratique, il est inutile de s'occuper plus longtemps de cette discipline. Lorsque les prescriptions fiscales ou légales sont en contradiction avec la science économique, il appartient au législateur de modifier sa réglementation et en attendant, le chef d'entreprise ne peut faire autre chose que prendre des mesures susceptibles de compenser ou d'éliminer les effets défavorables, voire néfastes, d'une réglementation erronée. En tout état de cause l'économie de l'entreprise, en tant que science, ne peut et ne doit pas « adapter » les résultats scientifiques aux exigences d'une technologie comptable ou d'une réglementation juridique ou fiscale, cela est l'objet d'une science appliquée. Ainsi M. HEINEN croit pouvoir sauver la conception fonctionnelle et l'évaluation dualiste en disant que « l'évaluation dans la comptabilité des résultats peut être basée sur le principe du bénéfice (v. *supra*) et l'évaluation dans la comptabilité analytique sur le principe économique » (3). Mais c'est là un argument spécieux. D'abord les deux principes sont intimement liés, sinon identiques. Ensuite, du point de vue économique, le bénéfice est essentiellement un accroissement *réel* de l'actif de l'entreprise, un surplus, c'est-à-dire une partie de l'actif qui n'est pas nécessaire

(1) W. HILL : *Betriebswirtschaftslehre als Wissenschaft*, Zurich, 1957, p. 110.
(2) F. SCHMIDT : *Organische Tageswertbilanz*, 3e éd., Wiesbaden, 1951, p. 291.
(3) E. HEINEN : *op. cit.*, p. 112.

à la continuation de l'activité de l'entreprise dans des conditions identiques à celles dans lesquelles elle se trouvait au début de l'exercice considéré. Le bénéfice nominal qui résulte de la comptabilité générale ne correspond pas nécessairement au bénéfice économique au sens défini. Pour que l'argument soit valable, il faudrait démontrer que les résultats d'exercice calculés d'après les critères d'évaluation basés sur le principe du bénéfice remplissent automatiquement les conditions énumérées.

Pour revenir à la critique de SCHMIDT, signalons que pour cet auteur il n'y a aucune différence entre charge et coûts. Il préfère le terme charge à coût puisqu'il exprime mieux la réalité; avec le terme coût on pense quasi-automatiquement à dépense. « Charges et coûts ne peuvent être autre chose que ce qui a été consommé en forces productives dans le processus commercial » (1). Le contenu des deux notions ne doit pas être défini seulement du point de vue de l'entreprise, mais aussi du point de vue de l'économie politique et entre ces deux points de vue aucune différence de principe ne peut exister. Les deux notions doivent être définies exactement. L'auteur précise ainsi sa pensée : « Être exact cela veut dire que le contenu des notions charges et coûts doit être défini de manière à ce que les calculs effectués à leur aide garantissent la conservation des unités de production et des forces productives d'une part, et l'harmonie de la couverture des besoins d'autre part » (2) (3).

II — LA LITTÉRATURE NÉERLANDAISE

La théorie de l'École d'Amsterdam est acceptée par la quasi-totalité des économistes néerlandais. La théorie du prix de revient est une théorie d'évaluation. Les auteurs néerlandais ne connaissent pas le problème de « charge » et « coûts » et cela s'explique par le fait que l'économie de l'entreprise est construite indépendamment de la technique comptable. Le problème du prix de revient est considéré comme un problème essentiellement économique.

Le point de départ de la théorie est la constatation que tout acte productif implique un *sacrifice* ou *charge*. Cependant, la production est régie par le principe économique. Cela implique que la production doit avoir lieu de telle manière qu'aucun facteur ne soit consommé inutilement.

Cela admis, l'École analyse le processus de production. Il s'agit de déterminer si les charges ou sacrifices ont un *lien causal avec l'œuvre*. Si un tel lien n'existe pas, la charge est un « gaspillage » puisqu'elle n'est pas nécessaire à la production de l'œuvre. Le critère est d'abord *technique*. La production doit avoir lieu dans des conditions techniques optimales étant donnée la *situation spécifique* de l'unité de production. Les conditions ne sont donc pas universelles; elles diffèrent nécessairement d'une unité à l'autre. Le second critère est économique. La charge représente une valeur économique. Conformément au principe économique la valeur du facteur sacrifié dans le processus productif doit être minimale. Par conséquent, si un article peut être fabriqué à l'aide d'un facteur A ou à l'aide d'un facteur B, et que le prix du facteur A soit supérieur au facteur B, il convient, toutes choses égales par ailleurs, de recourir à ce dernier. L'emploi du facteur A constituerait un gaspillage.

---

(1) E. SCHMIDT : *Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*, Wiesbaden, 1952, p. 197.
(2) *Ibid.*, p. 198.
(3) E. SCHÄFER constate qu'il n'existe pas d'accord général sur les notions charges et coûts et souligne également que la distinction ne sert que la comptabilité. Définissant la dépense comme la création d'un engagement et en la distinguant du « décaissement » qui en est seulement la conséquence, il est d'avis que dans une entreprise rationnellement gérée il ne peut y avoir une charge qui diffère de la dépense. Par ailleurs, en ce qui concerne les charges dites neutres quel est le critère universellement valable qui permet de les distinguer des charges d'exploitation proprement dite? Cf. *op. cit.*, 194.

Mais la charge nécessaire n'est pas une grandeur opérationnelle. La production a lieu pour l'avenir. Les éléments d'incertitude jouent donc un rôle important. Il faut que le chef d'entreprise puisse *prévoir* la charge de la production. L'exemple classique est celui des amortissements d'un équipement. Il est impossible dans l'état actuel de nos connaissances et de la technique de prévoir exactement la durée de vie d'un équipement. Il faut donc estimer la quote part à incorporer dans les prix de revient. Enfin, même une charge prévisible et nécessaire ne permet pas encore de déterminer la valeur du facteur consommé. Il faut encore que cette consommation soit *mesurable.*

Nous empruntons à M. J. L. Meij le tableau suivant (1) :

- Charges
  - A. *évitables* (gaspillages de main-d'œuvre et de matières)
  - B. *inévitables*
    - a. *imprévisibles* vieillissement économique de l'équipement
    - b. *prévisibles*
      - α *en rapport causal avec la production, mais non mesurables* (chômage conjoncturel de l'équipement)
      - β *en rapport causal avec la production et mesurables*
        - coûts

Cela dit, nous pouvons définir le coût comme *une charge inévitable, économiquement rationnelle et mesurable.* Nous entendons par économiquement rationnel, le fait que le producteur remplit les conditions découlant du principe économique. Nous ne croyons pas nécessaire d'inclure dans notre définition la condition de « prévisibilité » du coût puisque celle-ci est implicitement contenu dans le terme mesurable. Ce qu'on ne peut prévoir, ne peut être mesuré (2).

En ce qui concerne l'évaluation des coûts, l'École applique le principe de la *valeur de remplacement* lorsque l'unité de production est régie par la loi de la continuité. En effet, si le facteur ne peut être remplacé pour une raison ou autre, la continuité de la production n'est pas possible et conséquemment la valeur de remplacement fait défaut. Le facteur doit alors être évalué à sa valeur alternative qui est la valeur de liquidation. Un autre cas où la valeur de remplacement n'est pas appliquée se présente lorsque la valeur de vente est inférieure à la valeur de remplacement. Au demeurant, la production devient en principe déficitaire puisque le producteur est amené à sacrifier une valeur supérieure à celle de l'œuvre obtenue. M. Limperg explique ces « exceptions » à la règle générale par le principe des jugements de valeur coordonnés. Tout sujet économique formule simultanément *deux* jugements de valeur, l'un basé sur la valeur de remplacement lorsqu'il s'agit des biens reproductibles, et l'autre basé sur la valeur de vente de l'objet considéré. Des deux valeurs en présence, c'est la valeur *la plus faible* qui détermine *la valeur de l'objet* pour le sujet.

Si l'on compare la conception néerlandaise avec celle de Schmalenbach on constate immédiatement que le problème de « charge neutre » et de « coûts supplétifs » n'existe pas pour l'École d'Amsterdam. Cela ne veut évidemment pas dire qu'elle *nie* l'existence des « coûts supplétifs » proprement dits. Le salaire d'entrepreneur et l'intérêt sur le capital propre entrent dans le prix de revient *au même titre* que les autres facteurs de production.

---

(1) J. L. Meij : *Theoretische Bedrijfseconomie*, t. I, 9e éd., La Haye, 1960, p. 43.

(2) L. Perridon : *Le calcul du profit par l'École d'Amsterdam*, Paris, 1951, p. 51. D'autres ouvrages sur la théorie des coûts sont : S. Kleerekoper : *Grondbeginselen der Bedrijfseconomie*, Amsterdam, 1948; H. J. van der Schrdeff : *De Leer van de Kostprijs*, Amsterdam, 3e éd., 1953.

Le prix de revient qui est défini par M. Kleerekoper comme « la somme des sacrifices mesurés en argent que le producteur doit nécessairement supporter pour pouvoir offrir son produit au marché » (1), ne donne pas la valeur *exacte* de l'œuvre offerte par le producteur. Il constitue seulement une *indication*, une limite inférieure de la valeur des œuvres. Cela étant, le producteur doit majorer le prix de revient afin de couvrir les charges non prévisibles ou non mesurables. C'est la fonction essentielle et la justification économique de la marge bénéficiaire. En ce qui concerne le calcul des bénéfices d'exercice, l'École se place sur le point de vue que nous avons formulé précédemment. Par conséquent, les charges calculées sur la base de la valeur de remplacement (lorsque l'unité de production est régie par la loi de la continuité de la production) sont défalquées des recettes afin de connaître l'accroissement *réel* positif ou négatif de l'actif.

La théorie du prix de revient n'est pas seulement une théorie analytique, elle est aussi une théorie *normative* en ce sens qu'elle permet de formuler des règles scientifiques pour le comportement économique du chef d'entreprise. Dans l'esprit des économistes néerlandais le prix de revient peut en principe remplir deux fonctions étroitement liées entre elles. Le prix de revient mesure l'efficience de la production et il sert de base pour la fixation du prix de vente.

La première fonction découle de la définition même du prix de revient : la consommation des facteurs *nécessaires* du point de vue technique et économique pour la production du bien considéré. Toute consommation de facteurs dépassant la quantité économiquement nécessaire constitue un gaspillage, car dans ce cas le principe économique — postulat fondamental de l'activité économique — n'est pas respecté.

Devant servir de base pour la fixation du prix de vente, le prix de revient doit être calculé à la valeur de remplacement des facteurs *au moment de l'échange*. La valeur de remplacement n'est autre chose que le prix de marché au moment de la vente du produit fini. La justification de ce principe d'évaluation n'est pas d'ordre financier ou inspirée par des considérations de prudence dans le but de maintenir la « substance » de l'entreprise et de conserver sa place sur le marché comme chez F. Schmidt, elle est fondée sur une analyse économique de l'acte d'échange. Ce que le vendeur échange, c'est une quantité de biens dont la valeur est exprimée en termes monétaires; ce que le vendeur donne en retour c'est une somme d'argent. Il est évident que la valeur économique des biens et celle de la somme d'argent doivent être *objectivement* égales au moment de l'échange. L'échange commercial est au fond régi par le même principe d'*équité mathématique* (2) que les opérations financières.

Il n'est peut-être pas inutile d'insister sur le fait que la seule application du principe de la valeur de remplacement ne garantit pas, comme on le croit parfois, le maintien de la « substance » de l'entreprise ou la conservation de sa place sur le marché. Seule une politique éclairée de gestion est à même d'atteindre ces buts comme le montre un exemple bien simple. Soit une entreprise qui vend à crédit une quantité de marchandise à un prix supérieur à leur valeur de remplacement, réalisant ainsi un bénéfice. Comme entre le moment de paiement et le moment de l'échange les prix de facteurs peuvent varier, et absorber le profit réalisé, il appartient aux dirigeants de cette entreprise de prendre les mesures appropriées pour couvrir ce risque. On pourrait objecter que selon le principe de remplacement, l'entreprise devrait immédiatement pourvoir au remplacement des facteurs consommés et vendus. Même en agissant de la sorte — ce qui est le plus souvent impraticable — l'entreprise ne réalise pas nécessairement les deux objectifs visés. *Tout remplacement est du point de vue*

(1) S. Kleerekoper, *op. cit.*, p. 201.
(2) L. Amoroso : *Economia di Mercato*, Bologna, 1949, p. 21.

économique un investissement. Étant orientée vers l'avenir, l'entreprise doit donc décider si elle veut remplacer les facteurs consommés par des facteurs techniquement identiques ou par d'autres. Ceci n'introduit aucune confusion entre « remplacement » et « investissement » comme nous l'objecte M. MALASSIS (1). Cela serait seulement le cas lorsqu'on définit, comme le fait cet auteur, l'investissement à partir du critère de « l'expansion de l'unité production » et de « leurs procédés de financement » (2).

Étant donné que la législation fiscale ne permet pas l'application intégrale du principe de la valeur de remplacement, il est nécessaire de tenir *deux comptabilités*, l'une dite *économique*, l'autre dite *fiscale*. La comptabilité économique seule constitue *un* des instruments de gestion aux mains du chef d'entreprise. La comptabilité fiscale lui apprend seulement combien d'impôts il y a lieu de payer; elle ne contient en principe aucune autre renseignement intéressant la gestion de l'entreprise.

Il n'est évidemment pas nécessaire de tenir ces deux comptabilités séparément; on peut très bien, et sans violer la loi, intégrer la comptabilité économique dans la comptabilité fiscale. C'est une question de technique comptable. La comptabilité économique a alors du point de vue technique comptable pour tâche de redresser les erreurs économiques de la comptabilité fiscale, laquelle demeure en tout état de cause la seule qui soit acceptée par le fisc.

III — LA LITTÉRATURE ITALIENNE

1. On se rappelle que l'*economia aziendale* selon ZAPPA est une discipline de synthèse de trois sciences : la science de l'organisation de l'azienda, la science de gestion et enfin la ragioneria. Cette conception n'est pas sans influence sur la définition des notions qui nous occupent. Il est dès lors impossible de faire complètement abstraction de l'apport de la Ragioneria en cette matière. Nous exposerons ici surtout la conception de ZAPPA et son École.

Nous avons vu précédemment que les auteurs allemands font une distinction entre « dépense » et « coûts ». Cette distinction se retrouve aussi dans la littérature italienne, mais elle est seulement formelle. La dépense est une sortie d'argent, le coût est, selon ZAPPA, une « valeur dérivée ». Cette distinction écrit M. L. GUATRI est « justifiée en raison de la double classification des valeurs dans la comptabilité en partie double. » Et l'auteur ajoute : « Que cette distinction soit seulement formelle peut être prouvée par le fait que les sommes des « dépenses » et des « coûts » d'une période quelconque sont, par définition, égales. La différenciation provient de ce que les « dépenses » et les « coûts » sont enregistrées dans deux séries de comptes différentes » (3). Cela ressort aussi de la définition du coût donnée par ZAPPA lui-même : pour lui le coût est « l'expression synthétique de toutes les dépenses qui doivent être couvertes pour que le capital de l'entreprise puisse être reconstitué, comme il était avant le décaissement de ces dépenses sans tenir compte de toute autre variation » (4) Nous retrouvons ici le principe du maintien de la substance de l'entreprise. En effet, selon le système du revenu — une théorie comptable développée par ZAPPA — la comptabilité doit permettre le calcul du revenu d'exercice et celui-ci est l'accroissement du capital par suite des actes de gestion. Cependant, les seules écritures ne suffisent pas à cet effet; on doit faire

(1) L. MALASSIS : *Economie des Exploitations agricoles*, Paris 1958, p. 122.
(2) L'investissement a pour objet l'expansion de l'unité de production, il est financé par prélèvement sur le revenu (épargne créatrice); le remplacement permet la continuite de la production, il est financé par prélèvement sur le produit brut avant calcul du revenu net (dépense engagée). L. MALASSIS, *op. cit.*, p. 120.
(3) L. GUATRI : *I costi di Azienda*, Milan, 1954, p. 63.
(4) Cité par A. CECCHERELLI, *op. cit.*, p. 157.

appel à des données extra-comptables (1). Dans le système du revenu on étudie essentiellement l'aspect dynamique du capital, c'est-à-dire comment se forme le revenu. Et celui-ci est en dernière analyse la différence entre les coûts et les produits de vente et la valeur de la production non encore vendue (ricavo).

Cela étant, on peut distinguer entre deux catégories de coûts : ceux qui se rapportent à une période comptable et ceux qui concernent la production proprement dite. Cette distinction repose sur le fait que les phénomènes administratifs peuvent être divisés, eux aussi, en deux catégories : *externes* et *internes* (1). Les phénomènes externes comportent deux aspects : l'un *numéraire* (encaissements et décaissements), l'autre *économique :* les « produits » et les coûts ayant pour cause des actes de gestion d'une part et les augmentations ou diminutions du capital par versements ou par amortissements, ainsi que les distributions de bénéfices d'autre part. Quoique sous une autre forme, nous retrouvons ici des idées qui nous sont déjà familières par les travaux de WALTHER, qui a probablement eu connaissance de l'œuvre de ZAPPA.

Pour le calcul du revenu d'exercice seuls les phénomènes *externes* ont une signification car si les phénomènes internes influent sur le revenu global, leur action s'exerce à travers les échanges entre l'entreprise et les tiers... (2). Quant au rapport entre les deux aspects, ZAPPA considère les mutations qui interviennent dans la sphère numéraire comme des « variations originaires ou élémentaires » et les variations dans la sphère économique qui en résultent sont appelés par lui des « variations dérivées ». M. ONIDA remarque à ce sujet : « Quant à l'aspect numéraire, il importe non seulement parce qu'il donne une signification aux valeurs originaires qui mesurent les composants du revenu et qui, dès lors, permettent de contrôler leur réalité et leur exactitude, mais aussi parce que, à la fin de l'exercice, les soldes des comptes dans lesquels les variations en numéraire sont inscrites, constituent, avec les autres valeurs (augmentations du capital etc. L. P.) qui concernent les opérations en cours au moment de l'arrêté du bilan, les composants actifs et passifs du capital final : en comparant celui-ci avec le capital initial on obtient, en défalquant l'un de l'autre, le revenu de l'exercice » (3).

On comprend après ces quelques explications que l'École de Milan puisse définir le coût d'exercice comme un élément négatif et le produit comme un élément positif du revenu d'exercice. Notons toutefois qu'en dernière analyse le revenu d'exercice est aussi la différence entre les entrées et les sorties enregistrées au cours de la période considérée (4). L'abandon de la théorie défendue par le *système patrimonial* de la comptabilité, théorie développée par BESTA, s'explique en dernière analyse par la conception unitaire de la gestion qui est à la base de l'*économie aziendale.* ZAPPA et son École pensent qu'il est impossible de dissocier les différents éléments de la gestion. Une telle dissociation peut se faire sur le papier, mais elle est « abstraite » et partant éloignée de la réalité. Dans le système patrimonial le revenu de l'entreprise est la somme des revenus partiels réalisés par les différents compartiments de l'entreprise. Or, il n'existe aucun critère objectif qui permet de ventiler les frais généraux ou autre coûts communs sur les différentes divisions de l'entreprise.

---

(1) P. ONIDA : *La logica e il sistema delle rilevazione quantitative d'azienda*, Milan, 1960, p. 34.
(2) *Ibid., op. cit.*, p. 53.
(3) *Ibid., op. cit.*, p. 58.
(4) De ce point de vue la théorie de Zappa a quelques affinités avec le bilan dynamique de SCHMALENBACH. Il serait cependant une erreur de confondre la théorie du système du revenu avec la théorie dynamique du bilan. A. CECCHERELLI, *op. cit.*, p. 153, chef de file de l'École de Florence, donne une définition analogue du coût d'exercice. Du reste, pour la plupart des auteurs italiens la notiou du coût ne saurait être définie sans une référence à la notion de revenu (ricavo).

Une caractéristique propre au système du revenu est la classification des coûts et des produits (*ricavi*) selon le critère de « certitude », en « certains », « assimilés » et « présumés ». Un composant numéraire certain est par exemple l'encaisse. Un composant numéraire « assimilé » est une valeur économique dont on a la certitude qu'elle sera intégralement transformée en numéraire. Par contre, dès qu'un élément positif ou négatif du revenu comporte quelque incertitude quant à sa possibilité de transformation en numéraire, cet élément est dit « présumé. »

2. En ce qui concerne le prix de revient ou le « coût de production » on souligne son caractère formel. C'est, bien sûr, le coût de consommation des facteurs de production. L'emploi de ces facteurs doit obéir au principe économique, ou plus exactement à la *convenance économique*. Son interprétation dépend de la situation dans laquelle se trouve l'entreprise et des buts qu'elle poursuit. Nous retrouvons ici, et en particulier chez M. Onida, dans son récent Traité, la thèse selon laquelle il est impossible de définir une fois pour toutes le contenu du principe économique et ses conséquences sur le plan pratique. Le calcul du prix de revient peut servir à plusieurs fins. Cela étant, l'évaluation des facteurs employés dans le processus productif n'est pas non plus déterminée. Le critère d'évaluation devra être choisi en fonction de l'emploi ou du but du prix de revient. Au demeurant, étant donné l'incertitude quant à l'utilisation des « coûts anticipés » à cause des variations conjoncturelles et du progrès technique le calcul *exact* du prix de revient est chose impossible.

Cette thèse a peut-être trouvé son aboutissement logique dans la théorie de M. Giannessi. Dans un ouvrage récent intitulé « *Le circuit fermé entre coût et prix* » il remarque que les coûts sont fonction des prix et les prix fonction des coûts. En d'autres termes, étant donné les incertitudes touchant la nature des éléments du prix de revient, la grandeur du volume de production et la période à prendre en considération — facteurs tous très variables — il est impossible de calculer avec précision des prix de revient. Aussi, les éléments du prix de revient ont-ils seulement une « valeur indicative ». La conclusion de cette thèse passablement pessimiste ne peut être que celle-ci : le chef d'entreprise doit manier avec beaucoup de précaution le prix de revient calculé, et baser sa politique de gestion aussi sur des données autres que le prix de revient, comme la situation économique du pays, la situation financière de l'entreprise, la situation sur le marché, la capacité de production disponible, etc. (1).

IV — CONCLUSION

Dans cette étude nous nous sommes bornés à un exposé succinct de l'évolution de l'économie de l'entreprise dans trois pays. Nous avons constaté qu'à partir du siècle dernier, cette discipline prend dans chaque pays un chemin différent quant aux méthodes d'approche. En Allemagne et en Italie l'influence de la technique comptable demeure assez forte, tandis qu'aux Pays-Bas elle ne freine nullement les études économiques sur l'entreprise. Néanmoins, dans les trois pays les auteurs sont de plus en plus d'accord pour donner à l'analyse économique la place qui lui revient. On peut dès lors espérer que, malgré les difficultés linguistiques et les obstacles créés par les institutions nationales qui forment le cadre de l'activité réelle de l'entreprise, les trois disciplines « nationales » se rapprocheront pour arriver à une véritable théorie générale de l'entreprise. Un écueil peut cependant se présenter sur cette route : le récent développement de la science de gestion (*managerial science*). Il serait

(1) E. Giannessi : Il « Kreislauf » tra Costi e Prezzi, Pisa, 1958, *passim*.

désastreux pour l'avenir de l'économie de l'entreprise en tant que discipline économique que les chercheurs négligeassent les recherches purement économiques au profit de la technique de gestion. L'économie de l'entreprise n'est pas de par sa nature une technologie. Elle doit apporter à la science de gestion une contribution importante sans pour autant abandonner son autonomie. Et la science de gestion, de son côté, doit réintégrer en son sein l'enseignement de l'économie de l'entreprise.

Nous avons également étudié les différentes notions fondamentales de l'économie de l'entreprise et constaté que les notions de coût, charge, etc. ont été définies en fonction de la conception de l'unité de production. Dans la théorie allemande et dans la théorie néerlandaise une distinction est faite entre l'activité de l'entreprise se rapportant directement à son objet social; les activités supplémentaires influencent les résultats globaux et ne peuvent de ce fait être négligées dans l'analyse économique. En soulignant l'unité de gestion l'*economia aziendale* ne laisse pas beaucoup de place pour un traitement différencié de ce que nous voudrions appeler l'*activité organique* et l'*activité supplétive* de l'entreprise, bien qu'il s'agisse, à notre sens, d'une distinction qui n'est pas fictive, mais réelle.

Comme première conclusion provisoire de l'étude comparative des coûts, on peut dire que la conception zappienne à cause de son scepticisme en matière de calcul des prix de revient est de nature à tempérer l'optimisme que certains économistes affectent dans ce domaine.

Théoriser oui; perdre de vue la réalité, non. Telle doit être la devise de l'économie de l'entreprise.

Louis Perridon.

DISCUSSION

M. Cauboue. — Les économistes allemands considèrent-ils l'amortissement comme une charge ou un coût?

M. Perridon. — Dans la théorie de Schmalenbach et de son École, l'amortissement est considéré sous deux angles. L'amortissement en tant que quote-part de la dépense d'acquisition de l'élément de l'actif considéré et l'amortissement en tant qu'élément du prix de revient.

Dans le premier cas l'amortissement est une charge puisqu'il est la conséquence d'une dépense. Cette charge peut devenir en totalité un coût lorsqu'elle est transférée à la comptabilité analytique.

Il se peut cependant que l'on préfère, pour une raison ou autre, appliquer dans la comptabilité analytique d'autres taux d'amortissement que dans la comptabilité générale, où d'une manière générale on applique les taux fiscaux. Lorsque l'amortissement dans la comptabilité analytique est plus élevé que l'amortissement fiscal, la différence constitue, par définition, un coût supplétif, car elle n'a pas de charge en contre-partie.

Si au contraire l'amortissement de la comptabilité analytique est inférieur à celui de la comptabilité générale — par exemple parce qu'on ne veut pas appliquer les facilités fiscales accordées pour amortissements accélérés — la différence constitue, par définition, une charge neutre.

Pour les partisans de la conception « organique et unitaire » de l'entreprise, toutes les charges sont des coûts et par conséquent les amortissements le sont aussi.

M. Henon tient à signaler que M. Perridon a été le premier à faire connaître en France les travaux des économistes allemands en la matière. Il le remercie vivement de cette entreprise.

M. Penglaou ne retiendra que deux aspects de la très remarquable communication de M. Perridon.

L'auteur a très judicieusement noté que le coût de revient devait, selon les écoles, incorporer l'intérêt du capital, c'est-à-dire ce qui est considéré comme étant dû équitablement aux apporteurs de capitaux. Encore faudrait-il définir l'ordre de grandeur de cette légitime contribution. Si le profit net de l'entreprise dépasse le total des coûts de revient, cette différence peut se justifier par la précarité des provisions portant sur les coûts de remplacement, inhérents aux coûts de revient. Mais cette différence est-elle équitable à tout prendre. Et comment légitimer les pratiques d'autofinancement si largement répandues en Hollande et en Allemagne, dont les dirigeants industriels, nous dit M. Perridon, sont imprégnés des principes de ces écoles.

Ce prix de revient prospectif, il eût été, au surplus, désirable de savoir comment la méthode statistique pourrait apporter à sa formulation une utile contribution. Il a semblé que l'auteur ne s'est pas étendu sur ce point, si important pour les statisticiens ici réunis.

Telle, la communication de M. Perridon a apporté une précieuse information sur des conceptions trop ignorées en France. Peut-être suscite-t-elle en nous un certain complexe d'infériorité. Nous n'avons pas eu de Limperg, dont les élèves occupent actuellement aux Pays-Bas les postes de commandes dans les grandes industries.

Néanmoins les économistes et les praticiens français ont apporté au problème ici traité des matériaux non négligeables. Mais il nous a manqué l'esprit synthétique qui eût rassemblé les contributions éparses.