

CHARLES PENGLAOU

Une épistémologie de la comptabilité est-elle possible et souhaitable ?

Journal de la société statistique de Paris, tome 104 (1963), p. 58-68

http://www.numdam.org/item?id=JSFS_1963__104__58_0

© Société de statistique de Paris, 1963, 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

VARIÉTÉS

UNE ÉPISTÉMOLOGIE DE LA COMPTABILITÉ EST-ELLE POSSIBLE ET SOUHAITABLE?

AVANT-PROPOS

Le présent mémoire s'attache plus particulièrement à l'analyse des auteurs comptables qui se sont préoccupés de donner à la technique comptable des assises telles que tous les développements ultérieurs en seraient en quelque sorte légitimés et préservés dans l'avenir de toute atteinte critique. Tentatives on ne peut plus louables puisqu'elles tentent d'édifier sur des fondements solides une discipline que les praticiens ont modelée suivant les modes du temps pendant lequel ils œuvraient, d'après les caprices de l'actualité et les inspirations du moment. Il ne saurait s'agir ici de rapporter toutes les tentatives qui se sont manifestées : un choix sera fait, qui retiendra les plus caractéristiques et les plus connues. Si, au terme de ces commentaires, il devait être constaté que les auteurs n'ont pas atteint les buts qu'ils s'étaient proposés, il conviendrait alors d'esquisser une théorie à la fois plus large et plus précise qui, en dernier ressort, serait en contact plus immédiat avec les faits.

Le lecteur ne laissera pas de comparer en cette occasion les arguments développés à l'endroit de la comptabilité avec ceux qui ont été proposés ici-même au cours de nombreuses communications sur la nature et la portée de la statistique. Mais il serait abusif d'insister sur ce parallélisme qui n'est indiqué qu'en passant (1).

I. — LA TENTATION DE L'UNITÉ

La recherche de l'unité, de l'élément fondamental, insécable, irréductible, indécomposable, a été et est comme une sorte de vocation des sciences et des techniques. Il semble que l'homme, *motu proprio*, tend à retrouver sous la diversité des phénomènes un élément originel auquel toutes les manifestations de la nature, spontanées ou marquées par l'activité humaine, participeraient, alors même que ces manifestations revêtent divers aspects et se singularisent par des caractères apparemment spécifiques.

Truisme, dira-t-on, car qui ne s'est aperçu de cette inclination spontanée : les philosophes présocratiques ont désigné qui l'eau, qui le feu, qui l'air, qui l'atome; les alchimistes du moyen âge l'or et l'argent; Leibnitz au XVIII^e siècle la monade; les philosophes contemporains l'atome mais que des investigations plus poussées résolvent en d'autres corpuscules infiniment plus petits sans qu'on soit jamais assuré de tenir l'élément dernier.

(1) Ch. PENGLAOU, *Journal de la Société de Statistique de Paris*, avril 1937, *La Statistique existe-t-elle en tant que discipline autonome?*, mars 1946, *Le Champ d'application de la méthode statistique*; mars 1948, *Les Pourfendeurs de statistiques*; novembre 1950, *Sur la Notion statistique d'aberrance*; janvier 1952, *Discours sur la Statistique*; octobre 1954, *L'Inflation statistique*; septembre 1960, *Méditations sur les Statistiques internationales*. Pour Comptabilité et Statistique, *addé* du même, *Introduction à la Technique comptable*, Paris, P. U. F. 1929 et A. PIATIER, *Statistique et Observation économique*, Paris, P. U. F., pp. 184 sqq.

Tel, cet acharnement dans la quête de l'ultime n'est pas le monopole du penseur, du savant. Les techniciens sont mûs par un ressort analogue et tentent dans leur sphère de remonter à cet élément dernier. En matière comptable, cette tendance se remarque chez les auteurs les plus appréciés, ceux qui, rompus au maniement de la technique, s'accordent des moments de méditation sur leur art.

Une des contributions les plus marquantes a été celle de Joseph Dumarchey dont le souvenir n'est plus perpétué que par la spirale logarithmique dont se sont ornées — et le sont peut-être encore — les publications de l'Ordre national des Experts comptables et Comptables agréés (1).

C'est en 1914 qu'il publia à Lyon sa *Théorie positive de la Comptabilité*, suivie, en 1925, par la *Comptabilité moderne* (Gauthier-Villars, éd.). Extraordinaire aventure de ces ouvrages qui firent à l'époque la réputation de l'auteur, dont la tenue scientifique rebutèrent sans doute ceux qui les abordèrent sans prévention et qui les tinrent écrits *to the happy few*, suivant la formule de Stendhal.

Comme il arrive souvent, c'est le premier de ces livres qui contient l'essentiel de la pensée de Dumarchey, le second ne faisant qu'élaborer une doctrine construite et mûrie bien avant la première guerre mondiale. C'est donc à la *Théorie positive* que j'en ai ici, là où l'auteur s'est évertué à trouver le fondement de la comptabilité, de toute comptabilité, dans le concept de *valeur*, concept emprunté à la science économique du XIX^e siècle; PROUDHON, pour lequel il ne cache pas sa prédilection, ADAM SMITH (pp. 53-62), J.-B. SAY (pp. 62-66), RICARDO (pp. 66-67) et BOEHM-BAWERK (68-70). Et de déclarer qu'il dégagera des conclusions de ces économistes les principes qu'il entend appliquer à la justification et à l'élaboration d'un système comptable enfin scientifique.

La valeur, dit-il, c'est en quelque sorte le rapport d'équivalence qui peut être établi entre deux choses; mais, comme il estime que ce terme est trop général, il lui substituera le mot *produit* (pp. 73-74) qui peut être défini économiquement parlant (p. 87) : « classe d'unités de valeur variable dans l'espace et dans le temps ».

Jusqu'ici l'auteur n'a pas excédé les bornes d'une définition purement économique. Maintenant, par une manœuvre subreptice, il assimilera le « produit » à « compte », ce dernier terme ressortissant au domaine comptable. Tel est bien le tour de passe-passé auquel nous assistons en sautant de la p. 87, déjà citée, à la p. 101, ci-dessous reproduite.

« LE BILAN

Ainsi donc au seuil de notre construction positive, nous plaçons la définition suivante :
On appelle compte toute classe d'unités de valeurs. »

Et, satisfait, l'auteur accède, sans plus, à l'étude de l'actif et du passif, et de la commutativité de leurs termes. Mais rien ne justifie l'assimilation du « produit économique » au

(1) Affirmation péremptoire qu'il convient de tempérer en citant quelques ouvrages où son œuvre est paraphrasée et quelquefois critiquée : A. DALSACE, *Introduction à l'étude rationnelle de la comptabilité*, Paris, La Vie technique et industrielle, 1923; *Principes généraux du bilan et de la comptabilité*, Paris, Payot, 1927, p. 148 en note; *Le bilan, sa structure, ses éléments*, Paris, Foucher, 1947, pp. 37, 53, 57, 69, 77, 105, 136, 162, 169, 195; *Introduction à l'étude du bilan...* Paris, 2^e éd., p. 41; Jean FOURASTIÉ, *La comptabilité*, Paris, Presses universitaires, 1943, p. 8; Ch. PENGLAOU, *Introduction à la technique comptable*, Paris, Presses universitaires de France, 1929, pp. 13-16, 22, 36, 40, 41, *Rapport général au Congrès international de comptabilité*, Paris, mai 1948, pp. 2, 40, 60, 82, 84, 92; Ch. M. SABATIER, *La mesure des affaires*, Paris, Sirey, 1927, p. 171; J. THIELLAND, *Traité de comptabilité technique, juridique et économique*, Paris, Dunod, 1954, n° 1150; P. LASSÈGUE, *Comptabilité de l'entreprise*, Paris, Sirey, 1961, p. 209; *Gestion de l'entreprise*, Paris, Dalloz, 1960, p. 196.

« compte comptable ». Un tel raisonnement ne saurait conférer à la comptabilité le fondement scientifique souhaité. On ne passe pas de la notion abstraite conçue par les économistes à une construction technique sans commettre un véritable paralogisme. Il y a là, en effet, deux ordres de classes spécifiques dont rien ne permet la confusion. En conclusion, il faut bien avouer que Dumarchey a échoué dans sa tentative, encore qu'elle reste un essai de haute tenue intellectuelle pour sortir de l'ornière des explications empiriques.

J'en viens maintenant à un petit livre dont la fortune a été inespérée, celui d'Eugène de FAGES, un ingénieur éminent, qui s'est découvert un jour venant les vertus d'un comptologue. *Les Concepts fondamentaux de la Comptabilité* ont paru chez Eyrolles en 1924. En bref, il s'agit d'un modèle construit suivant les normes de la physique. C'est en somme une sorte d'élaboration schématique destinée à montrer, en le simplifiant, le processus de numération des unités en mouvement dans un système comptable.

En l'espèce, ce modèle est purement quantitatif; il ne relève que du comptage d'unités quelconques, sans que ces unités aient été préalablement définies autrement que par une vague allusion (p. 14) à des « caractères communs » (autre allusion non moins inconsistante p. 10).

D'où la généralisation audacieuse de la p. 19 : « Toute numération est, sous certains rapports, une comptabilité ». Ces unités non définies, quelconques (p. 13), sont soumises à un mouvement brownien que l'observateur (comptable) aura, de l'intérieur, à dénombrer (1^{er} temps) et à classer selon certaines affinités non définies (2^e temps).

Ce modèle, pour ce qui concerne la comptabilité, s'il emporte à première vue l'adhésion des esprits simplistes séduits par un tel mécanisme, est susceptible d'engendrer des conceptions erronées. En est dérivée toute une littérature sophistiquée qui a fait maints ravages. Comme l'a remarqué fortement Ernst MACH (*La Mécanique*, Paris, Hermann, nouvelle éd. 1925, p. 449), « toute science se propose de remplacer et d'épargner les expériences à l'aide de la copie et de la figuration des faits dans la pensée », encore faut-il que le modèle proposé ne soit pas vidé de sa substance spécifique au point de ne plus présenter qu'un symbole d'où toute réalité est absente. La construction abstraite d'Eugène de Fages se donne comme une représentation abstraite dont le schème n'a aucun lien avec la comptabilité concrète; elle ne saurait donc être utilisée comme le moyen adéquat d'une explication de cette réalité qu'on prétend éclairer. On peut donc s'étonner, à bon droit, qu'elle ait été retenue par des auteurs qui l'ont prise comme point de départ de leurs propres édifications.

II. — UNE CONCEPTION PHÉNOMÉNOLOGIQUE DE LA COMPTABILITÉ

Avec M. Pierre LASSÈGUE, l'investigation se fait précise et réaliste. Débarrassée de toute présupposition, de tous *idola*, pour parler comme Bacon, l'auteur ne s'exténue pas à la recherche utopique d'un élément dernier, mais se pose résolument en observateur à la tête froide devant le phénomène comptable, attitude qui l'apparente à ceux qui s'attachent à la description et à l'explication des données immédiates de l'expérience. Le mémoire qu'il vient de publier dans la Revue d'Économie politique (1962, pp. 314-326) sous le titre : *Esquisse d'une Épistémologie de la Comptabilité* et qui est le développement d'une communication à l'Académie de Comptabilité en novembre 1961, aura un grand retentissement. Qu'il soit permis d'en rappeler ici les points saillants.

La comptabilité porte le sceau de ses origines; comme telle, elle est marquée par des préoccupations juridiques et fiscales (p. 314) qui l'ont passablement déformée en la sous-

trayant à des objectifs économiques non moins — et peut-être plus — importants. Elle est un langage (une forme) dans lequel on traduit des observations (pp. 315, 326) ; il est donc vain de la tenir pour science de quelque ordre soit-il, expérimental, hypothético-déductif ou autre tendance (p. 315). Elle ne peut être assimilée à une explication économique où s'intègrent causalité, temps et valeur (p. 315). Elle est une technique. Comme telle, elle est un compromis entre des exigences diverses, parce qu'elle doit remplir plusieurs fonctions et être à la fois un procédé de contrôle juridique et un instrument de calcul économique (p. 316) basé sur l'interdépendance des phénomènes (p. 317). En conséquence on peut la tenir comme un instrument de mesure (p. 317), fidèle, certes, dans la mesure où l'observation est précise, mais sans qu'on perde jamais de vue que ses computations ne peuvent être qu'approximatives, parce que soumises à des conventions. Et l'auteur de relever l'arbitraire de la répartition du résultat entre plusieurs exercices (p. 322), le choix des charges supplétives et des évaluations des postes de l'actif et du passif (p. 324).

Le plan comptable, qui est une sélection des comptes possibles, se présente comme une analyse économique et extra-comptable de la vie de l'entreprise (p. 316) dont tout arbitraire, toutes conventions ne sont pas exclus. Certains impératifs prédominent suivant le phénomène ou le groupe de phénomènes que la gestion de l'entreprise a intérêt à éclairer.

Telles sont les grandes lignes de ce remarquable mémoire qui est une tentative réaliste pour serrer de près le « faire » comptable, tel qu'il se manifeste avec ses déformations (qu'il convient de redresser, bien entendu) comme aussi avec ses vertus si précieuses tant pour la gestion de la firme que pour l'édification de la comptabilité nationale, point de départ des décisions conjoncturelles.

*
* *
*

Les tentatives qui viennent d'être brièvement examinées ne sont pas du même ordre, on s'en est rendu compte.

Dans la conception de DUMARCHEY, c'est la notion de valeur économique qui, transposée, va susciter la formation d'agglomérats dont les éléments présentent apparemment quelque affinité et constituent des classes d'unités aisément dénombrables. Ainsi passe-t-on d'une entité abstraite à une entité discrète, mais en postulant de rester toujours sur le plan de la valeur. Mais, considérée en soi, cette conception se révèle incapable de justifier le *quid proprium* de la comptabilité.

Processus analogues de la démarche dialectique chez de FAGES, à ceci près c'est que les entités-valeurs se manifestent sous la forme de molécules ou d'infusoires sous la baguette magique du démon de Maxwell. Dans les deux cas, on relève une solution de continuité entre le point de départ et le point d'arrivée, un hiatus dans le développement de l'argumentation. On ne saurait donc en aucun cas retenir l'une ou l'autre solution. Elles s'interposent entre la réalité et nous et ne nous donnent aucun fil d'Ariane pour nous guider dans le labyrinthe de la comptabilité ou dans la zone qui l'environne.

Par contre, la thèse de M. P. LASSÈGUE échappe à ce conceptualisme caricatural. Elle n'entend être qu'une description de la genèse comptable, puis, enfin, de la construction de la comptabilité. Elle est réaliste et se refuse à tout symbolisme qui altérerait les faits. Elle explique moins qu'elle ne constate; elle bannit toute assimilation de la comptabilité à une science; elle présente la démarche comptable comme une tentative empirique, avec ce que cela comporte d'approximation et de convention, pour encercler et apprécier un certain nombre de phénomènes dans le cadre de la firme au sens large du mot.

A cette conception on peut accoler l'épithète de phénoménologique même si l'on fait

quelque réserve sur le qualificatif d'épistémologique que l'auteur lui décerne, et sur lequel on reviendra par la suite.

*
* *

Pour éviter toute équivoque, on ne saurait passer sous silence la méthode didactique qui consiste à prendre le bilan et la « situation nette » comme point de départ de l'enseignement comptable. Ce n'est pas sans risques que l'on tiendrait cette propédeutique comme ressortissant à une tentative épistémologique. Je vais m'en expliquer.

Le bilan tel qu'il est habituellement présenté est un cadre à l'intérieur duquel sont aménagés un certain nombre d'éléments quantitatifs et qualitatifs susceptibles de représenter la substance d'une entreprise. Méthode parfaitement valable quand il s'agit de faire comprendre le jeu, l'interaction des éléments dont l'ensemble est censé constituer la réalité de la firme, réalité dont les prédicats sont d'ordre juridique, économique, parmi bien d'autres. Méthode seule susceptible de légitimer et d'expliquer aux néophytes la technique dite de la partie double. Méthode expressive puisqu'elle se transpose aisément par graphiques, schémas et représentations concrètes. Méthode dont la valeur expérimentale est indéniable, et qu'on trouve explicitée avec un rare bonheur et portée à sa perfection dans les nombreux ouvrages d'André DALSACE.

Mais méthode démonstrative qui ne peut être l'équivalent d'une investigation épistémologique puisqu'elle n'a pas la prétention, fort heureusement, de définir, de sélectionner, de quantifier les facteurs constitutifs du bilan. En fait elle s'en remet implicitement à une table de valeurs communément admise, considérant que sa vocation n'est pas de justifier tous les procédés mis en œuvre par le praticien, mais seulement de montrer et de justifier la mise en place des éléments habituellement retenus, facilitant ainsi la compréhension du mécanisme comptable dans son plus simple appareil. Elle démystifie la comptabilité, elle la désacralise, elle la montre dans sa nudité. Constitue-t-elle une « théorie »? Oui, si on ajoute « didactique ». Comme telle, elle aurait des affinités avec ce qu'affirmait P. DUHEM dans sa *Théorie physique* (2^e éd., Paris, Rivière, 1914). « Une théorie physique, écrivait cet auteur, n'est pas une explication; c'est un système de propositions mathématiques, déduites d'un petit nombre de principes, qui ont pour but de représenter aussi simplement, aussi complètement, aussi exactement que possible, un ensemble de lois expérimentales. » Transposons ici et indiquons que le schéma didactique établit quelques principes représentatifs de la réalité comptable avec une rigoureuse économie de pensée, ce qui était bien dans l'esprit du grand physicien; mais n'allons pas au-delà.

Nous avons ici une possibilité d'approche, une méthode initiatique que nous ne devons pas confondre avec l'effort tendant à dépasser les bornes de l'action pragmatique par son orientation vers la recherche et l'analyse des principes fondamentaux qui régissent une science ou une technique. Ne contaminons donc pas une méthode, qui doit prévaloir dans l'enseignement de la comptabilité, par l'adjonction de spéculations appartenant à un autre ordre de la pensée, l'heuristique, celle qui cherche à définir les substructures et les constructions qu'on y a entées. Préservons cette discipline didactique et rappelons-nous que d'autres tentatives semblables ont été esquissées dans un sens analogue, notamment en mathématiques en proposant la théorie des ensembles à l'intuition des futurs calculateurs (1).

(1) Cf. Paul du BOIS-REYMOND, *Théorie générale des fonctions* (1882); Georg CANTOR, *Mémoire in Acta mathematica*, II, 1883. Notre distingué collègue, M. Daniel DUGUÉ, veut bien me faire savoir que le certificat de propédeutique en math. ne comporte pas semblable méthode; mais de telles méthodes existent utilisant la théorie des ensembles et, également, des méthodes d'algèbre (groupes, corps, anneau, etc.) qui présentent les

Puis-je rappeler ici, dans la mesure même où un auteur est autorisé à se référer à ses propres œuvres, que ma tentative de 1929 (*Introduction à la Technique comptable*, Paris, Presses universitaires de France) a donné lieu à quelque amphibologie. On l'a jugé à tort comme un essai d'initiation, alors qu'elle n'était dans sa lettre comme dans son esprit que le résultat d'une réflexion seconde, c'est-à-dire d'une méditation sur des principes émergeant après un travail de déblaiement. Le contexte de l'époque réclamait impérieusement une réaction contre les théories fumeuses que ne manquaient de répandre dans le public des auteurs fort distingués et de bonne foi, mais qui, en proposant un assemblage de comptes de choses et de valeurs, jetaient la confusion dans les esprits. Mais il y avait aussi à faire face à des conceptions plus savantes dont l'essentiel consistait à accaparer la technique comptable, qui sous les préceptes du droit, qui sous les impératifs de la fiscalité, qui sous les concepts de la science économique, qui, encore, sous la bannière de l'idéologie administrative, art naissant du *management*. Position négative, certes, dont le seul mérite, si tant est qu'il ait jamais existé, était d'essayer de mettre fin à un tel imbroglio et de proposer timidement une conception positive, vite dépassée par l'évolution économique qui superpose actuellement à la comptabilité une finalité nationale. Mais enfin l'offensive avait été déclenchée et les adversaires furent prévenus de cette prise de position.

III. — DÉFINITION, RÔLE ET LÉGITIMATION DE L'ÉPISTÉMOLOGIE

L'homme d'action passe pour ne s'embarrasser guère de théories; s'il fait retour sur lui-même, s'il médite sur sa propre expérience, c'est généralement pour préluder à ce qu'il perçoit obscurément et vers quoi l'oriente son intuition.

L'homme de réflexion est présumé penser l'action qu'il pressent ou qu'il voit se développer, analyser les pulsions de tout effort et en rechercher les origines. Il replace l'agissant dans son milieu physique, moral, scientifique ou technique. Par là même, il s'interroge sur les postulats ou les fictions; il en aborde les problèmes de biais dans l'impossibilité de les affronter de face; il procède à une sorte de dialyse des éléments constitutifs d'une discipline, celle dont se réclament les hommes d'action dans un cas concret; bref il s'adonne à ce jeu subtil qu'on nomme épistémologie.

Qu'est-ce que l'épistémologie? Disons, avant d'en proposer, après bien d'autres, une définition, que ce jeu aussi subtil qu'il soit n'est pas vain. Car l'écart qu'on déduirait d'une opposition fondamentale entre les deux types d'hommes est, tout compte fait, assez illusoire.

mathématiques comme une synthèse dont les grandes branches anciennes (algèbre, géométrie, analyse) ne sont qu'une fraction. Je tiens à remercier l'éminent mathématicien des précisions qu'il a bien voulu apporter.

Notre éminent ancien président M. M. Fréchet a bien voulu me communiquer différents documents sur la théorie des ensembles; il les a accompagnés de judicieux commentaires dont je lui suis respectueusement reconnaissant.

Des suggestions ont été faites pour introduire les éléments de cette théorie dès la classe de sixième (A. Huisman, *Les Mathématiques « modernes » dans l'enseignement du 2^e degré*; C. Frasnay, *Deux Structures équivalentes pour la Géométrie plane*, ces deux études in Bulletin n° 223, juin 1962, de l'Association des professeurs de mathématiques dans l'Enseignement public). L'un de ces auteurs a même réussi à formuler des exercices d'application.

Néanmoins, M. Fréchet, vivement intéressé, ne laisse pas d'émettre, avec le scrupule d'un grand savant, quelques réserves sur cette introduction de la théorie dans la pratique didactique. Il ne faut faire appel à l'abstraction dans l'enseignement secondaire (et à plus forte raison dans l'enseignement primaire) que progressivement à mesure que l'âge des élèves leur donne plus de maturité. Sinon l'on risque d'écarter des mathématiques des esprits distingués mais épris de concret (*L'introduction des Éléments abstraits en mathématiques*, Revue philosophique, janvier-mars 1960, p. 12).

Il serait intéressant de connaître l'opinion de nos collègues quant à l'enseignement « abstrait » de la statistique.

Les recherches épistémologiques, lorsqu'elles ne se perdent pas dans les brumes de la métaphysique, peuvent retenir l'attention des actifs et, jusqu'à un certain point, modifier leur comportement. Ainsi, en matière de comptabilité, le magistral travail du professeur Lassègue, forçant la réflexion, viendra orienter vers des voies nouvelles les praticiens de la comptabilité.

Ceci posé, abordons la définition de l'épistémologie mais écartons dès maintenant l'acception du mot « épistémology » qui signifie dans les pays anglo-saxons théorie de la connaissance, thème qui n'a rien à faire ici.

Pour André LALANDE (*Vocabulaire de la Philosophie*, Paris, Presses universitaires de France, 1^{re} éd., v^o Épistémologie), c'est essentiellement l'étude critique des principes, des hypothèses et des résultats des diverses sciences (qu'il soit permis d'ajouter « techniques ») destinée à déterminer leur origine logique (non psychologique), leur valeur et leur portée objective (1).

Dans un sens quelque peu extensif, le regretté Gaston Bachelard (*Essai sur la Connaissance approchée*, Paris, Vrin, 1928, pp. 258 sqq.) tend à aller au delà de cette critique des fondements des sciences et des techniques en « préconisant une vérification progressive », c'est-à-dire un acte qui réunit deux aspects extrêmes, à savoir la logique et l'expérience. Et c'est bien ce qui doit être retenu ici : saisir les principes sous-jacents à tout système comptable à l'origine de sa formation, en démonter le mécanisme dans sa simplicité, pour en décrire, par après, les variations, perfectionnements ou régressions, que subit la technique en se confrontant avec les faits.

Définition et applications légitiment l'épistémologie. En matière de comptabilité, une telle réflexion soulignera éventuellement la carence, l'inutilité, voire la nocivité des théories mises en avant qui non seulement ne justifient pas le développement des moyens techniques préconisés, mais sont encore dans l'incapacité de rendre explicites les principes dont les auteurs se réclament.

C'est ainsi qu'on prend conscience de l'impossibilité d'indiquer un critère permettant de sélectionner (2) les faits. Pourquoi retenir celui-ci ou celui-là, car il s'agit bien de n'intégrer dans une comptabilité qu'un certain nombre d'éléments, réputés significatifs. Qu'on se souvienne des solutions extrémistes avancées par tel ou tel auteur. Rappelons-nous les suggestions d'un Joseph WILBOIS, tendant à incorporer dans le bilan de la firme une « valeur » représentative du potentiel des cadres et du personnel. Solution unanimement écartée, mais en vertu de quoi? Évoquons les propositions de Quesnot, relatives à la comptabilisation des « droits constatés » dans leur totalité. Qu'en doit-on retenir?

Et quant à la *quantification* des données sélectionnées, qui a jamais justifié irrévocablement l'évaluation des stocks au cours du jour ou au coût de revient, l'incorporation des frais financiers dans l'appréciation de certains postes du bilan? Tantôt on s'est réclamé de dispositions juridiques, tantôt de prescriptions fiscales, souvent de motifs économiques. Les

(1) Cf. aussi Émile MEYERSON, *Identité et Réalité*, 2^e éd. p. XIII, Paris, P. U. F., 1912; *La Dédution relativiste*, Paris, Payot, 1925, pp. 385-6; E. GOBLOT, *Système des Sciences*, p. 214; A. PIAGET, *Introduction à l'Épistémologie génétique*, I, pp. 174-5; A. CUVILLIER, *Manuel de philosophie*, nouv. éd., Paris, Payot, 1941, p. 529; Jacques MERLEAU-PONTY, *La Destinée intellectuelle d'Eddington*, Sté franç. de phil. Bull. 1961, pp. 2, 6 et 10; René POIRIER, *Meyerson, Milhaud et le Problème de l'E.*, ibid. 1960, *passim*; Raymond ARON, *Introduction à la Philosophie de l'Histoire*, 7^e éd. Paris, Gallimard, 1948, p. 10; Émile BRÉHIER, *Histoire de la Philosophie*, P. U. F., II, p. 1075; Fr. GÉNY, *Science et Technique en droit privé positif*, I, p. 103, Paris, Sirey, 1925; E. W. BETH et J. PIAGET, *E. mathématique et Psychologie*, P. U. F., 1962, etc.

(2) V. sur le problème du choix Ch. PERELMAN et L. OBRECHTS-TYTECA, *La nouvelle Rhétorique*, Paris, P. U. F., 1958, I, pp. 151 sqq. et Raymond ARON, *op. cit.*, p. 115.

auteurs ont croisé le fer, mais quel arbitre est jamais venu les départager? Cette quantification des données suscite donc l'intervention d'un jugement épistémologique qui dictera suivant des modalités appropriées et en fonction des circonstances de fait, les déterminations à prendre en telle occurrence.

Sans doute, le *plan comptable* a-t-il apporté des solutions, sinon des règles de bonne conduite, par voie d'autorité : *sic volo, sic jubeo*, encore que ses ordonnances soient incertaines dans beaucoup de cas d'espèce du fait que la comptabilité nationale est dans les douleurs de l'enfantement. Le droit écrit du Plan est sujet, de surcroît, à interprétation et sa dernière mouture laisse apercevoir qu'on n'en est pas à la dernière version.

Reste l'opération technique d'*agglutination* des éléments sélectionnés et quantifiés, tâche à laquelle se voue le praticien dans un but de commodité : pour lui comme pour l'utilisateur. Les phases précédentes de l'élaboration rendent en général aisé ce groupement des unités retenues.

Au terme de cet exposé, on ne laissera pas de nous objecter que nous compliquons à loisir un problème dont la solution va de soi. N'existe-t-il pas des « faits comptables », aisément discernables et nettement caractérisés. Et on évoquera la méthode statistique qui, d'emblée, se saisit de l'unité, du fait élémentaire à étudier, qui se présente comme une notion courante, mais précise, facilement saisissable, et, au surplus, adaptée aux buts poursuivis (cf. André PIATIER, *Statistique et Observation économique*, Paris, P.U.F., 1961, p. 115). Mais cette venue des faits ne semble pas si simple qu'il apparaît. Tout bon statisticien commence par définir les unités qu'il se propose de retenir, ces unités qu'il groupera non pas en vertu d'une similitude absolue, mais en fonction d'un caractère commun qui doit être dégagé. Or ce caractère commun est, bien naturellement, antérieur à toute investigation strictement statistique, intrinsèquement connoté par une caractérisation précédant la démarche du statisticien.

L'opinion est ici unanime. « Le fait le plus brut en apparence est déjà quelque chose d'élaboré... Les faits n'ont de sens, je dirai même *n'existent* que par leur insertion dans un système en fonction d'une théorie ou plutôt d'un concours de théories (Édouard LE ROY, *Bulletin de la Société française de Philosophie*, 1908, p. 278). « Depuis quelque cinquante ans, la critique des sciences l'a surabondamment démontré, il n'y a pas de fait pur; mais toute expérience, si objective soit-elle, s'enveloppe inévitablement d'un système d'hypothèses, dès que le savant cherche à la formuler. » (P. THEILLARD DE CHARDIN, *Le Phénomène humain*, Paris, Éd. du Seuil, 1955, p. 22). « Fait brut et fait scientifique, écrit encore Émile MEYERSON, *Identité... op. cit.*, pp. 424-5, ne font qu'un, il n'y a entre les deux aucune solution de continuité » (1).

Après ces prises de position, il paraît superflu d'insister. La comptabilité dès ses premières approches affronte des faits préalablement élaborés par de nombreuses disciplines; elle a donc une attitude seconde; elle est tributaire de jugements qui marquent indélébilement les unités dont elle va se saisir. Le « fait comptable » n'existe pas; il n'est que phantasme surgi d'une solution de paresse.

L'épistémologie comptable se doit donc d'écarter cette source d'erreurs et de discriminer ce qui revient en propre à la technique de ce qui constitue l'élaboration antérieure des données.

(1) V. aussi A. LALANDE, *Vocabulaire*, déjà cité, v^o *fait*; SEIGNOBOS et LANGLOIS, *Introduction aux Études historiques*, p. 156. Présentement personne ne se réclame plus de ce qu'on a appelé le « réalisme naïf ». Adde Henri POINCARÉ, *Science et Méthode*, Paris, Flammarion, 1934, ch. I, Le choix des faits.

IV. — PROPOSITION POUR UNE DÉMARCHE PRÉALABLE
A UNE ÉPISTÉMOLOGIE DE LA COMPTABILITÉ

Il y a sans doute quelque fatuité à ne tenir les solutions proposées par nos prédécesseurs que comme des recherches sans aboutissement ou ne donnant sur le sujet que des vues empiriques. Quelque illusion, peut-être aussi, à faire table rase et d'écarter toute idée préconçue, toute prénotion. Qu'il soit permis cependant d'exposer l'argument suivant :

Constatation préalable. — Si la conclusion des pages précédentes est acceptée, le praticien comptable se trouve donc placé d'entrée de jeu devant des faits conditionnés. Les intitulés expressifs qu'utilise le technicien montrent bien l'origine extra-comptable des éléments qui y sont subsumés. Comme en matière juridique, le donné précède le construit (cf. Professeur Fr. GÉNY, *Science et Technique en droit privé positif*, I, Paris, Sirey, 3^e tirage, pp. 96-8, IV, 1924, pp. 47-8).

C'est donc la vocation de la technique de trier ces données, de les grouper par affinités (le compte), de les exprimer en termes quantitatifs (en général la monnaie nationale), puis de les présenter dans un cadre synoptique (le bilan).

La sélection des données. — Divers critères ont été utilisés. Excluons tout de suite le *précédent routinier*, sorte de mimétisme qui sévit parmi les analphabètes comptables. Le choix est imposé par la pratique; on s'en remet aux devanciers, sans plus.

Le *pragmatisme* revêt souvent deux formes combinées : le contrôle des créances et des dettes de l'entreprise et les impératifs fiscaux et juridiques qui exigent que soient évalués périodiquement les résultats obtenus par la firme. Dans la masse des faits qui se présentent le praticien recherche les éléments qui constituent les liens de droit avec les tiers, consécutifs à des prestations affectées d'une obligation de payer ou de recevoir. On sait d'ailleurs que de nombreux comptables ne retiennent que les obligations résultant d'une livraison de marchandises ou de services, abstraction faite des « droits constatés » suivant la terminologie de Quesnot, déjà cité.

Mais la sélection sera plus complète, sinon exhaustive, quand le but qu'on se propose est de dégager les résultats obtenus au cours d'une période. A la caractérisation juridique s'ajoute l'intervention d'une conception économique de la vie de l'entreprise : entrent en ligne de compte, parmi d'autres, la supputation de la valeur des stocks et, éventuellement, du travail qui y a été incorporé, l'appréciation des amortissements des immobilisations, la fixation des provisions à constituer pour les créances irrécouvrables et la formation des réserves en fonction des risques conjoncturels. Imprègnent encore la décision les impératifs de la comptabilité nationale par l'entremise du plan comptable.

On n'évoquera ici que d'une façon allusive les pressions fiscales et les impératifs de la gestion administrative, qui interfèrent souvent et qui astreignent le comptable à des choix difficiles et fréquemment inconciliables. D'où la nécessité de se livrer à un double jeu se concrétisant par un bilan dit « ordinaire » ou « normal » et un bilan « fiscal ».

Ces remarques impliquent que l'entreprise est devenue au regard de l'observateur une « unité comptable », suivant l'expression de Bertrand NOGARO (*Cours d'Économie politique*, I, p. 192). Encore faut-il noter que cette optique ne se justifie que par un ensemble préexistant de notions et de prescriptions qui tendent à faire de l'entreprise une unité juridique, fiscale, économique et administrative. Le postulat qu'on cherche à mettre ici en évidence consiste dans une certaine perspective imposée à l'observateur dont la vision se trouve dès lors concentrée sur ce qui touche de près ou de loin à l'entreprise dont il entend élaborer la

comptabilité. En somme, il s'agit en l'espèce d'une « focalisation » dans la technique comptable d'éléments préalablement imprégnés par les spécifications qui viennent d'être indiquées (1).

La quantification des données. — Les points de vues invoqués au chapitre précédent sont facilement transposables sous cette rubrique. Le réflexe d'imitation, l'élaboration pragmatique, le dépassement des objectifs de l'entreprise privée se rencontrent encore ici pour la quête d'un dénominateur commun, très habituellement l'étalon monétaire du pays où se situe le siège social de la firme. Toutefois, sur le plan idéologique, rien n'exclurait l'adoption d'autres étalons : or, argent, une tonne de houille, un kw., etc. (cf. la thèse de Jean SIGAULT, *La Comptabilisation des Quantités en partie double*, Paris Delmas, 1951).

Mais, quelle que soit l'unité de mesure adoptée, la quantification des données est soumise à des normes diverses dont l'origine est aisément discernable dans la jurisprudence, tyrannique en matière de société, dans les thèses soutenues par les économistes des écoles prévalentes à une époque déterminée, dans les travaux ressortissant à la discipline administrative, enfin dans la pratique fiscale.

C'est donc à un compromis qu'est assujéti le comptable lorsqu'il s'agit de quantifier l'unité retenue. Le compendium que constitue le plan comptable lui épargnera des efforts, mais ce sera au dépens de sa compréhension en profondeur d'un mécanisme qu'inconsciemment il appliquera.

L'agglomération des données. — Les éléments sélectionnés et quantifiés vont devoir être groupés par affinités (les comptes), affectés d'un intitulé général et significatif et présentés sous forme synoptique (le bilan). C'est ici que vont être utilisés les procédés spécifiquement comptables, les techniques autonomes qui, eux, ne dépendent que de la commodité empirique : journaux analytiques relatant chronologiquement les opérations (et c'est vraiment à ce stade qu'on peut parler d'opérations), synthétiques, grand-livre, balances récapitulantes les soldes des comptes individuels et bien d'autres qu'il est superflu de rappeler.

Nombre de réglementations émanant d'autorités sont tombées en désuétude et, de ce fait, le praticien a sur ce plan de la technique pure une liberté presque illimitée. Les procédés mécanographiques ont renouvelé une pratique surannée : la comptabilité se trouve ainsi dans son propre domaine.

CONCLUSION

Le point de vue qui vient d'être exposé ici est-il autre chose qu'un syncrétisme, c'est-à-dire un amalgame d'aperçus, de notions, qui se superposent sans jamais se pénétrer? En d'autres termes, le but qu'on se proposait liminairement, qui était d'exposer une doctrine cohérente et de montrer comment pouvaient s'harmoniser tant d'actions apparemment disparates et d'origines diverses est-il atteint?

Ce qui frappe avant tout, c'est la relativité des résultats que peut obtenir la comptabilité dont tant d'incidences sont à l'origine de sa gestation. La pratique comptable peut être assimilée à une sorte de *précipité* où les éléments originels perdent leurs caractères spécifiques. Mais cet état de fait ne doit pas masquer les opérations de clivage, de décantation, d'appropriation des données primitives. Certes, sur le plan technique, la synthèse est consommée; mais il ne faut pas pour autant ignorer le point de départ de cette vaste transformation. Car cette synthèse est mille fois mise en cause, les éléments qui entrent en compétition se présen-

(1) Sur la notion d'entreprise, non fixée, cf. E. JAMES, *Les Formes de l'Entreprise*, Paris, Sirey; J. RIBERT *Aspects du Capitalisme moderne*, Paris, Durand et Auzias, 1946.

tant dans des proportions changeantes et instables. A moins d'être un robot, le comptable ne doit rien ignorer des manifestations successives ou simultanées que subissent les données qu'il va s'approprier.

Le rôle de l'épistémologie est ainsi nettement déterminé. Montrer, analyser ces transmutations dans leurs phases; décrire les processus par lesquels passent les éléments premiers avant d'être accaparés, retenus et coulés dans les moules techniques de la comptabilité.

L'utilité de l'épistémologie se traduira par l'assouplissement des processus comptables, le praticien n'ignorant plus la genèse de l'élément qu'il a à manipuler et à mettre en valeur dans de nouvelles combinaisons où il devra prendre place. Le grimoire que la comptabilité constitue pour beaucoup de bons esprits sera aisément déchiffré; la technique sera comprise des usagers, des maîtres d'œuvre industrielle, commerciale et agricole pour peu qu'ils veuillent bien prêter attention à l'épistémologie, dût-on en alléger la trame et en simplifier l'économie. Quant à l'étudiant, une fois placé au centre de la perspective par la méthode de choc du bilan et de la situation nette, son attention sera sollicitée sur les décantations précédemment analysées; ainsi sera facilité ce passage de la comptabilité synthétique à la comptabilité analytique qui donne tant de tablature aux maîtres de l'enseignement comptable.

Charles PENGLAOU