

**La mesure et la diffusion des informations économiques
quantitatives**
Essai historique et phénoménologique

Yves-Aubert Côté

Volume 44, Number 1, April–June 1968

URI: <https://id.erudit.org/iderudit/1002999ar>

DOI: <https://doi.org/10.7202/1002999ar>

[See table of contents](#)

Publisher(s)

HEC Montréal

ISSN

0001-771X (print)

1710-3991 (digital)

[Explore this journal](#)

Cite this article

Côté, Y.-A. (1968). La mesure et la diffusion des informations économiques quantitatives : essai historique et phénoménologique. *L'Actualité économique*, 44(1), 64–80. <https://doi.org/10.7202/1002999ar>

La mesure et la diffusion des informations économiques quantitatives*

Essai historique et phénoménologique

Lorsque l'on se tourne vers les origines de la comptabilité, il est surprenant de constater le peu d'intérêt que l'on portait autrefois à la mesure. Non que le calcul fut inexistant, car malgré ses gaucheries on lui faisait une large place dans l'éducation du futur scribe. Mais, à aucun moment, Phéniciens et Égyptiens n'ont pu transformer en expérience raisonnée les données que leur fournissait la simple observation des phénomènes.

« L'absence de la *précision*, cette découverte du génie grec, instrument de la mesure et promoteur de questions nouvelles, leur interdit de comprendre la quantité pure, la relation et le nombre, et d'atteindre à l'objectivité de la connaissance. L'expérience même leur demeure, à tout prendre, indifférente »¹.

On ne peut sans doute pas expliquer autrement le fait que l'on se souciait surtout, en comptabilité, d'enregistrer les opérations sans retenir le chiffre de la valeur en cause. À ce motif profond s'ajoutait l'absence d'unité monétaire reconnue par tous. Les premières pièces de monnaie frappées, mises en circulation vers 650 avant J.-C. offraient le moyen de parvenir à une évaluation homogène des échanges commerciaux et, partant, des enregistre-

* Ce texte a fait l'objet d'une communication au neuvième Congrès international de Comptabilité tenu à Paris en 1967.

1. Jacques Chevalier, *Histoire de la pensée*. Tome I. *La pensée antique*, Flammarion, Paris, 1953, p. 31.

ments comptables. Mais, la plupart du temps, l'idéal théorique d'une notation systématique en valeur des opérations commerciales que la création d'une commune mesure, l'unité monétaire, rendait possible, resta lettre morte. À une époque avancée de la période gréco-romaine l'idée n'avait guère fait de progrès comme en témoignent les livres d'anciens temples qui contiennent la mention de la nature des recettes sans indication uniforme de la valeur de celles-ci². La comptabilité s'insère alors, en s'y adaptant, dans une économie qui n'a pas réussi à substituer le système monétaire à l'économie naturelle où les règlements de comptes entre commerçants s'effectuent en marchandises.

Dans la *Romana* antique, au cours des premiers siècles de notre ère, on peut constater une évolution. Un architecte romain, par exemple, indique que la valeur d'un mur doit être déterminée, à un moment donné, non par le seul prix coûtant, mais plutôt en ayant soin de diminuer du coût un montant correspondant à un quatre-vingtième de ce même coût pour chacune des années écoulées depuis la construction du mur en question³. N'avons-nous pas là en germe la notion d'amortissement des immobilisations.

Mais la solution de continuité que créent les Grandes Invasions durant le Haut Moyen Âge nous oblige à faire un bond d'un millénaire pour nous retrouver au siècle des Fugger. La comptabilité, chez la plupart des marchands de ce temps, vise deux objectifs limités : la notation des opérations faites à crédit (le livre comptable, dans les circonstances les plus simples, reprend alors son rôle antique d'aide-mémoire) et la notation d'opérations résultant de l'association d'un commerçant avec un marchand éloigné⁴ (à l'instar des marchands hanséatiques, chacun tient ses comptes et le règlement se fait par correspondance en procédant au rapprochement des écritures passées dans les livres des parties. La présentation systématique donnée en 1494 par le plus connu des comp-

2. G.E.M. de Ste Croix, in Yamey and Littleton, *Studies in the History of Accounting*, Richard D. Irwin Inc., 1956, pp. 21-25.

3. Cité par Eldon S. Hendriksen, *Accounting Theory*, Richard D. Irwin Inc., Homewood, Illinois, 1965, p. 16 et tiré de Lyndon Lamarr, *Rate Making for Public Utilities* (New York : McGraw-Hill Book Co. Inc., 1923), p. 51, quoting from Drexel Institute Monograph by C.J. Tilden, 16 février 1916.

4. P. Jeannin, *Les marchands au XVIe siècle*, Éditions du Seuil, Paris, 1957, p. 115.

tables de cette époque, Luca Pacioli⁵, de la méthode, employée notamment à Venise, héritée des marchands italiens du Bas-Moyen Âge traduit ce double souci. Mais le moine franciscain situe son exposé dans un cadre beaucoup plus large et mieux ordonné. En posant les bases de la comptabilité moderne, il traite de la mesure, disant qu'il faut, au grand livre, comptabiliser les opérations en se servant d'une seule unité monétaire. Il s'empresse d'ajouter que cela ne doit pas interdire d'indiquer, à titre d'explications, toute autre unité monétaire dans la description de l'opération (chapitre 7, chapitre 36). Une description aussi détaillée et comportant la mention d'une unité monétaire autre que la monnaie de comptabilisation est attribuable à la grande variété des unités monétaires utilisées dans le monde médiéval. Il indique également comment les échanges en nature doivent être convertis en valeur (chapitre 37), fidèle en cela à l'idée de comptabiliser *toutes* les opérations en ayant soin de leur attribuer une valeur.

Ainsi, à ses origines, la comptabilité est étroitement liée au développement des moyens d'expression de l'homme (arts d'écrire et de compter). Au lendemain de la *crise des invasions*, elle prend un nouveau départ et son cheminement indique un éveil à la notion de mesure uniforme des échanges commerciaux qui trouve sa voie dans l'unité monétaire à la faveur de la présentation systématique de la comptabilité à parties doubles par Pacioli.

Depuis Pacioli, la comptabilité utilise d'une manière exclusive l'unité monétaire. La révolution industrielle, engendrée par les progrès des sciences, fait sentir, au dix-neuvième siècle, le besoin d'un élargissement du cadre comptable auquel on pourvoit par le développement de la comptabilité du prix de revient. Cette évolution oblige à reviser, notamment, les théories relatives à l'amortissement des immobilisations, à l'évaluation des stocks de marchandises et à la répartition des frais de fabrication. Des procédés comptables traditionnels sont alors modifiés, ne répondant plus aux exigences administratives du nouveau type de production. Les recherches orientées vers ces domaines demeurent axées sur l'unité monétaire et se traduisent par le souci constant de transformer en monnaie des

5. Faut-il écrire Pacioli ou Paciolo? L'un ou l'autre si l'on s'en remet aux observations pertinentes de R. Gene Brown et Kenneth S. Johnston, *Paciolo on Accounting*, McGraw-Hill Book Company, Inc., 1963, pp. 4 et 5.

données brutes fournies dans des unités de mesures différentes. Ce faisant, on assimile la *valeur* au *prix* puisque la *monnaie* sert à exprimer celui-ci. Toutefois, au début du vingtième siècle, on se rend compte que la relation prix-valeur n'offre pas les garanties de stabilité que l'on avait entrevues. Pour que le prix reflète la valeur, la mesure choisie, la monnaie, ne doit pas être l'objet de fluctuations. Il est superflu d'insister sur le caractère illusoire de cette affirmation que remet en lumière l'inflation qui commence à se manifester vers 1914. On y trouve l'explication des travaux nombreux effectués en Europe au cours des années 1920 dans le but de faire accepter une comptabilité en francs-or et, d'une manière plus large, une comptabilité fondée sur un étalon de mesure qui soit immuable. De là, également, les tentatives faites par quelques chercheurs pour explorer la question de l'emploi d'unités de mesure différentes de l'unité monétaire et aboutissant parfois, tel M. Jean Sigaut, à rejeter la comptabilité monétaire pour s'attacher à comptabiliser des quantités. Mais, on ne saurait dissocier les efforts pour mettre au point une comptabilité-quantité de la formulation, au début du siècle présent, de « principes » devant servir à la *gestion scientifique* des affaires. En recherchant des méthodes d'administration plus efficaces, on fait précisément appel à la comptabilité pour déterminer le degré d'efficacité de l'entreprise. En même temps se dessine un mouvement de collaboration, qui ne cesse de s'accroître, entre les comptables et les autres spécialistes des questions de gestion. Sous l'influence de poussées internes et externes, le domaine comptable devient présentement l'objet de nouvelles investigations au cœur desquelles se trouve la remise en question de l'unité de mesure que l'on emploie.

*

* * *

Le souci de la mesure se manifeste aujourd'hui dans tous les domaines à un point tel que, pour d'aucuns, une question ne saurait être abordée d'une manière scientifique si elle n'est pas mesurable. C'est sans doute là une attitude excessive qui reflète une exagération. Il n'en demeure pas moins qu'un problème sera probablement mieux compris s'il a été abordé d'une façon scientifique.

L'esprit d'un grand nombre d'hommes de notre temps appelle l'utilisation d'unités de mesure conférant aux solutions un caractère de rigueur qu'elles n'auraient pas autrement. Or, parmi les traits permanents de la *méthode scientifique*, il faut retenir :

- 1) le refus de fonder une explication des phénomènes en s'en tenant aux seules apparences. Le savant n'ignore pas la fragilité de l'apparence et cherche à en percer les secrets en expliquant le « visible compliqué par de l'invisible simple », selon le mot du physicien Jean Perrin. Dès lors, la science ne saurait être confondue avec la technique, qui ne va guère au-delà des apparences lorsque le but poursuivi est atteint ;
- 2) la recherche de la rigueur. La démarche scientifique repose sur l'admission, au départ, de la possibilité de cerner avec exactitude un ou plusieurs éléments dans les phénomènes que l'on observe, ou de démontrer quelque relation entre différents phénomènes. La *rigueur* commandée par une telle démarche n'est pas synonyme de *précision*. Ainsi, en mathématiques, lorsque l'on veut déterminer avec précision la valeur cherchée, on pousse les calculs de manière à obtenir autant de décimales que l'on désire. Il en va autrement de la rigueur de la pensée. Elle ne saurait se trouver dans l'accroissement indéfini des décimales, mais plutôt dans l'élaboration d'une démonstration logique, cohérente, malgré l'usage à cette fin d'une valeur imprécise ;
- 3) la recherche de la systématisation des connaissances éparses, sans pour autant s'enfermer dans une théorie, satisfaisante pour l'esprit, que l'on refuserait de soumettre à l'épreuve du contrôle.

À ces traits généraux de la méthode scientifique, il faut ajouter le caractère particulier que nous indiquions il y a un instant : celui de faire une place très large aux méthodes quantitatives non seulement, comme autrefois, dans les sciences de la nature, mais aussi de plus en plus dans les sciences de l'homme. Qu'il s'agisse de psychologie, de sociologie, d'économie, d'éducation, d'administration ou de problèmes sociaux, on cherche d'abord à « quantifier » les phénomènes soumis à l'étude. Et si l'on peut imaginer que l'homme commença à compter en procédant au dénombrement et en faisant

des additions, il a parcouru depuis une longue route, car les chiffres servent, de nos jours, d'une manière beaucoup plus complexe.

Le visage actuel de la comptabilité, à la lumière des travaux de recherche qu'elle suscite, traduit, à sa manière, cette sensibilisation que l'on observe à l'endroit des méthodes scientifiques. Ce qui a échappé aux comptables du dix-neuvième siècle fait l'objet des thèmes majeurs des préoccupations qu'entretiennent les théoriciens contemporains. On s'interroge aujourd'hui sur la nature de la démarche comptable, sur le classement des éléments comptabilisés en fonction des fins poursuivies, sur l'entreprise, cette réalité vivante, et sur l'interaction des forces qu'elle met en présence. Pour tout dire, un nombre grandissant de chercheurs s'orientent vers ce que l'on a appelé la *comptabilité scientifique* ou la *comptabilité pure*, conception qui est apparue au cours du second quart de notre siècle et qui repose sur l'idée que la comptabilité « est une méthode d'observation de faits quelconques »⁶. Il y a quarante ans, M. de Fages n'écrivait-il pas :

« La comptabilité est la science qui a pour objet la numération des unités en mouvement. Cette définition est absolument générale, puisque nous n'avons à aucun moment fait intervenir la nature des unités dont nous suivions les mouvements. Elle s'applique donc à ce que l'on peut appeler : la comptabilité pure »⁷.

Cette méthode amène le comptable d'abord à regarder avec soin les faits multiples et nombreux qui se présentent quotidiennement dans l'entreprise, ensuite à les analyser et, enfin, à en sélectionner certains selon deux critères :

- a) celui de la *réductibilité à une quantité*, qui force le comptable à ne retenir que ceux qui peuvent s'exprimer par un chiffre ou par un nombre. L'enracinement de ce critère dans la démarche comptable explique le refus de comptabiliser les ressources humaines, comme le prônait naguère M. Joseph Wilbois⁸, par suite de la difficulté non seulement d'évaluer à une date donnée le personnel d'une entreprise, mais aussi de suivre

6. Joseph Vlaeminck, *Histoire et doctrines de la comptabilité*, Éditions du Treurenberg, Bruxelles — Dunod, Paris, 1956, p. 208.

7. Eugène De Fages, *Les concepts fondamentaux de la comptabilité*, Paris, Librairie de l'Enseignement technique, 1926.

8. Cf. *Cours d'administration générale*, École d'Administration et d'Affaires, Paris.

d'une manière valable les variations subséquentes de cette valeur. Et pourtant, nul ne contestera que dans une entreprise le capital humain est plus important que le capital marchandise ;

b) celui de l'*utilité subjective* en vertu duquel, après avoir appliqué le critère précédent, on retient certains faits plutôt que d'autres. Le processus de sélection va, ici, subir l'influence de la fin que l'on poursuit. La fin, elle-même, est fixée par ceux sur qui repose la responsabilité de prendre les décisions. On ne conservera alors dans les rapports de gestion, en fonction de normes variables d'une entreprise à une autre, que les faits susceptibles de servir à la conduite des affaires.

Si l'unanimité est maintenant à peu près réalisée sur le bien-fondé de cette démarche, si l'on reconnaît plus aisément qu'autrefois que la comptabilité est une méthode d'observation des faits économiques, une première confrontation s'annonce lorsque vient le moment de trouver un mode d'expression des faits que le comptable a choisi de retenir.

Traditionnellement le comptable s'est servi de l'unité monétaire pour déterminer, à un moment donné, la situation financière d'une entreprise ainsi que, pour un laps de temps déterminé, le chiffre du résultat net de la même entreprise. On imagine mal l'abandon de la monnaie dans les comptes rendus destinés au grand public. Pour celui-ci, l'argent a le grand avantage d'être un moyen de communication universellement accepté et compris. La renaissance des sociétés par actions, réhabilitées auprès du public après une éclipse remontant aux retentissantes faillites de The South Sea Company en Angleterre et de la Banque de Law en France, n'a pas manqué, au reste, d'accentuer le rôle de la monnaie dans les rapports comptables destinés à un nombre sans cesse grandissant de personnes désireuses de juger la qualité de leurs placements. Ce mouvement a contribué pour beaucoup à développer, chez les comptables, des préoccupations tournées vers ce que M. Vlaeminck appelle « la face externe de l'entreprise »⁹. Et le même auteur ajoute, avec raison :

« Tournée qu'elle était vers les activités de l'entreprise avec l'extérieur, en vue de déterminer le coût et les bénéfices de ces activités, une telle trans-

9. *Op. cit.*, p. 215.

INFORMATIONS ÉCONOMIQUES QUANTITATIVES

formation en unités monétaires de certains éléments patrimoniaux et de certaines activités était parfaitement rationnelle. La monnaie n'est-elle pas l'expression légale de la valeur ? »¹⁰

Ce n'est qu'à une époque encore toute récente, à la faveur de l'éveil aux « principes » devant servir à la gestion scientifique des affaires que la comptabilité a repris un nouvel élan, décisif cette fois, dans la voie de la recherche de moyens propres à la rendre plus utile qu'auparavant à la gestion des entreprises. Ainsi, de simple méthode exprimée sous la forme d'un ensemble organique de règles destinées à justifier des comptes rendus externes à l'entreprise, elle est devenue un outil de prévision et de gestion dont on trouvait déjà des signes avant-coureurs au siècle précédent, chez les écoles italiennes ainsi que chez des initiateurs américains tels que Jackson, Gerisher et Bennet. La comptabilité se tourne de plus en plus actuellement vers « la face interne de l'entreprise ».

Nous avons essayé de représenter graphiquement ces deux tendances entre lesquelles existe une parenté étroite qui tient à leur enracinement commun dans la démarche comptable et à l'usage ultime que l'on fait des résultats qu'elles fournissent.

La comptabilité la plus ancienne, celle du premier type¹¹, se révèle ambivalente, en ce sens qu'elle fournit des données servant à des fins internes et externes bien que sa structuration soit, on l'a vu, davantage conçue pour répondre aux besoins externes de l'entreprise. Cette comptabilité, fortement marquée par le droit et, à une époque plus récente, par les théories économiques (le sujet de la réévaluation des immobilisations l'illustre assez bien) s'exprime par le moyen de l'unité monétaire.

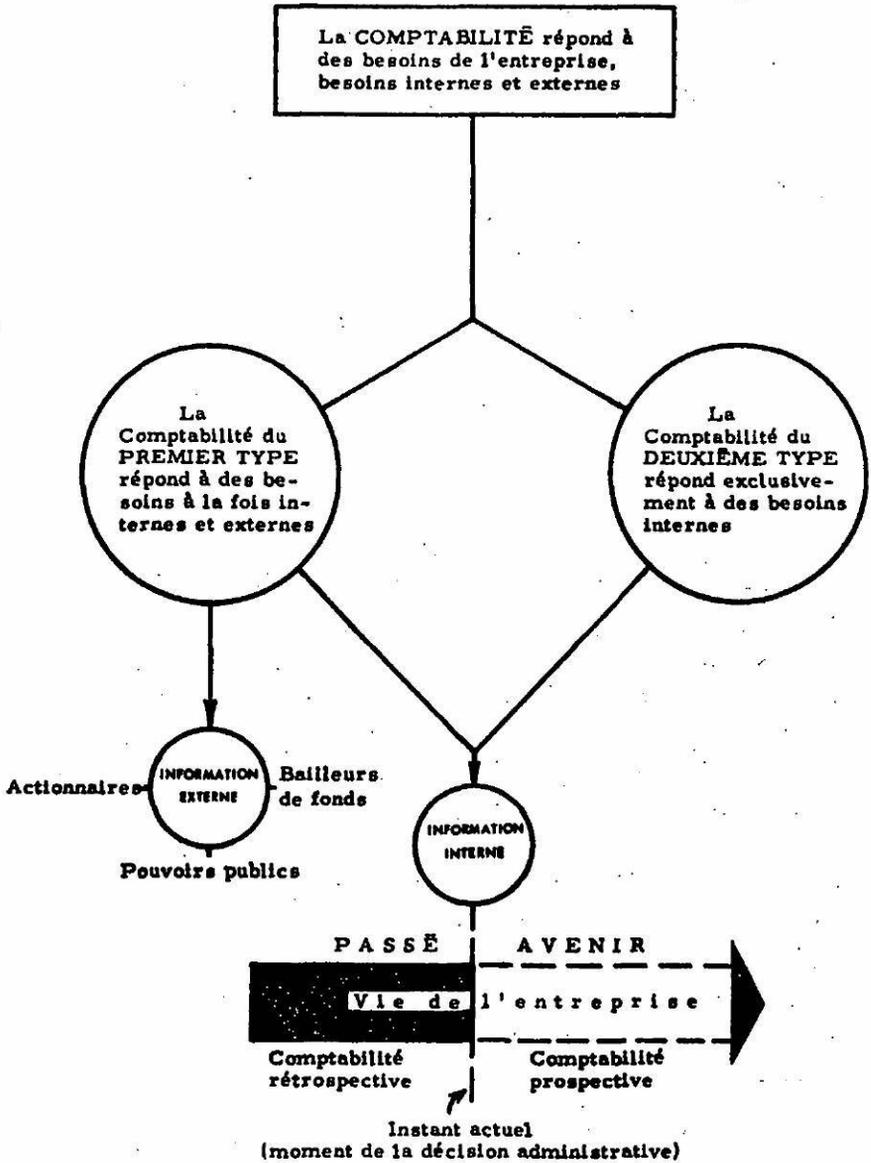
La comptabilité du deuxième type¹² présente, au contraire, un caractère monovalent, en ce sens qu'elle vise à communiquer des renseignements dont l'usage sera exclusivement interne. Cette comptabilité, fortement liée à la comptabilité du prix de revient et affranchie de toute influence juridique a, beaucoup plus que la précédente, subi l'influence des théories économiques et mathéma-

10. Op. cit., pp. 215-216.

11. Aux États-Unis on la désigne sous le nom de *Financial Accounting* alors qu'en Europe elle correspond assez bien à la *Comptabilité générale*.

12. Les expressions américaines *Responsibility Accounting*, *Administrative Accounting*, *Management Accounting* et *Managerial Accounting* se rattachent à cette comptabilité du deuxième type dont nous parlons.

LA COMPTABILITÉ DANS L'ENTREPRISE MODERNE



tiques, influence qui, loin de diminuer, paraît présentement s'accroître. Jusqu'ici, elle a progressé à l'intérieur du système monétaire. N'y a-t-il pas lieu de se demander si elle ne rendrait pas des services plus précieux, au moment de la prise de décisions administratives, en fournissant des données exprimées à l'aide de mesures à la fois monétaires et non monétaires ?

En mettant l'accent sur une représentation aussi fidèle que possible de ce qui s'est passé dans l'entreprise, la comptabilité du premier type tend à s'identifier à la comptabilité rétrospective. Quant à la comptabilité du second type, elle rejoint davantage la comptabilité prospective, que l'on appelait auparavant la comptabilité prévisionnelle. Ces deux types de comptabilité ne sauraient être, d'une manière absolue et sans appel, exclusivement associés au passé ou à l'avenir. L'une et l'autre sont indispensables aux dirigeants chargés des décisions administratives. Chacune d'entre elles jette un éclairage sur hier et sur demain, tant il est vrai que l'effort prospectif, pour produire tous ses fruits, doit s'appuyer sur la connaissance du passé et du présent.

Mais, a-t-on intérêt, particulièrement dans le cas de la comptabilité du deuxième type, à restreindre à la monnaie le mode d'expression de la comptabilité ? Peut-on élargir ce cadre traditionnel de manière à embrasser d'autres unités de mesure : mesures de poids, mesures de longueur, mesures de capacité, etc. ? En d'autres termes, la comptabilité-quantité a-t-elle sa place à côté de la comptabilité-valeur ?

Entre plusieurs témoignages, retenons d'abord celui de M. Jacques Charpentier qui exprimait naguère son refus d'une comptabilité-matière dans les termes suivants :

« La comptabilité a pour objet la *mesure des valeurs*. C'est son objet propre. Elle est née sous le signe de la valeur. Elle regarde les objets *sub specie pretii*. La comptabilité matière n'est qu'une arithmétique. L'homme qui compte des tonnes de charbon sur le carreau d'une mine, ou des paires de chaussures dans un magasin (et qui sera d'ailleurs bientôt remplacé par une machine), ne fait que des additions et des soustractions. C'est seulement le jour où il substitue aux objets un chiffre représentatif de leur valeur qu'il commence à faire ouvrage de comptable »¹³.

13. Dans la préface de l'ouvrage de Charles Penglaou, *Introduction à la technique comptable*, Les Presses universitaires de France, Paris, 1929, p. vi.

Plus près de nous, M. Jean Meyer adopte une position semblable lorsqu'il écrit, dans un ouvrage paru il y a peu de temps :

« l'activité économique doit être valorisée, évaluée. Il semble bien, en effet, que les tentatives de comptabilité « en nature » soient vouées à l'échec : la comptabilité doit utiliser ce concept, autant pour pouvoir relier des éléments de nature disparate que pour mettre en place les éléments du « calcul économique ». Les principaux problèmes qui se posent sont celui de la source de la valeur (marché capitaliste, plan quinquennal) et le décalage constant entre l'instantanéité de la valeur et la continuité de la comptabilité. Ainsi seront posées les limites d'utilisation de la comptabilité et par là même précisée, sa nature »¹⁴.

L'acte comptable, pour tout dire, repose-t-il essentiellement sur la relation quantité \times prix = valeur ? La réponse affirmative que donnent à cette question MM. Charpentier et Meyer se trouve sérieusement contestée par l'histoire. M. Vlaemminck affirme, en effet,

« qu'il n'est pas de la nature de la démarche comptable, tout au moins au stade de raisonnement où l'on est parvenu, de transformer les quantités trouvées et retenues en une expression monétaire. Et de fait, ici encore l'histoire de la comptabilité corrobore cette affirmation »¹⁵.

L'opinion de M. Vlaemminck rejoint celle de M. de Fages. Leur point de vue ne diffère pas de celui de plusieurs autres théoriciens parmi lesquels figure M. Garnier, qui insiste sur le fait

« qu'il n'y a pas plus de relation nécessaire entre la notion de comptabilité et celle de monnaie, de richesse, ou de valeur, qu'entre ces mêmes notions de monnaie, de richesses, ou de valeur, et la statistique ou l'arithmétique par exemple »¹⁶.

Dès le moment où l'on accepte que la comptabilité ne soit pas uniquement centrée sur la recherche du résultat net de l'exercice et d'une représentation légale de la situation juridique de l'entreprise, la comptabilité-valeur ne peut revendiquer pour elle seule le domaine comptable. C'est à partir de cette option, qui semble de plus en plus marquer la comptabilité du deuxième type dont nous avons précédemment parlé, que M. Jean Sigaut a présenté une so-

14. Jean Meyer, *Comptabilité d'entreprise et comptabilité nationale*, Dunod, Paris, 1962, p. xx.

15. *Op. cit.*, p. 212.

16. Pierre Garnier, *La méthode comptable*, Dunod, Paris, 1940, p. 38.

lution qui implique la comptabilisation des opérations en n'utilisant que des mesures physiques, le nombre 1 étant la commune mesure. L'homogénéité de la valeur, mesure classique, masquait l'hétérogénéité contenue dans le mot quantité ; la diversité va reparaître. En bref, la théorie de M. Sigaut peut être mécaniquement décrite à l'aide des deux exemples suivants :

- a) 100 kilos de blé ont été transformés en 80 kilos de farine ;
- b) une machine a été achetée au coût de 10,000 dollars.

Voici quelle sera l'écriture qui traduira chacune de ces deux opérations :

| | | | |
|----|--------------------------|-------|--------|
| a) | Stock — Farine | 80 | |
| | Compte d'équilibre | 20 | |
| | @ Stock — Blé | | 100 |
| b) | Outillage | 1 | |
| | Compte d'équilibre | 9,999 | |
| | @ Banque | | 10,000 |

« Le compte d'équilibre, nous dit l'auteur, jouerait comme un compte de différence et, en fin d'exercice, ce serait encore une différence qu'il exprimerait, celle de l'actif et du passif »¹⁷.

Ce compte est, à ses yeux, une convention aussi défendable que le compte « capital » ou le compte « pertes et profits ».

Parmi les critiques formulées contre cette comptabilité des quantités, on trouve un jugement sévère, d'ailleurs justifié, sur le compte d'équilibre et ses ambiguïtés. Celles-ci résultent de l'inscription de différences qui sont tantôt d'ordre économique (profits ou pertes d'exploitation), tantôt d'ordre formel (écarts de quantités). Dans ces conditions, pourrait-on exercer un contrôle comptable valable ? À la suite de cette tentative qui, il faut le reconnaître, n'a pas eu beaucoup de succès, on peut se demander s'il est opportun d'intégrer la comptabilité non monétaire dans la comptabilité monétaire. N'est-il pas préférable d'imaginer d'abord un système indépendant du système monétaire ou parallèle à celui-ci ? Nous inclinons à le penser. La cohabitation de la comptabilité-valeur et de la comptabilité-quantité nous paraît une solution plus réaliste. L'abandon du système monétaire entraînerait un appauvrissement de la teneur de l'information comptable. En outre, nous

¹⁷. Jean Sigaut, *La comptabilisation des Quantités en Partie Double*, Delmas, Paris, 1951, p. 94.

savons à quels usages multiples et différents servent non seulement les renseignements en valeur, mais aussi les renseignements en quantité dont on peut actuellement disposer, même si ces derniers ne sont pas des produits d'un système comptable.

Devant l'évolution du pouvoir d'achat de la monnaie, certains théoriciens ont recherché un concept stable et propre à permettre des comparaisons significatives dans le temps et l'espace. On voulait de la sorte corriger les lacunes attachées à la comptabilité-valeur. La notion de *travail* a alors retenu leur attention. En voici deux manifestations :

- 1) M. Jean Roux, en développant une nouvelle conception de la comptabilité nationale, a cherché un substitut à la valeur avec, comme point de départ, les deux idées suivantes :
 - a) la ration alimentaire minimale (R.A.M.), qui correspond à la possibilité pour un homme de se nourrir s'il travaille quotidiennement douze heures et demie ;
 - b) l'unité-valeur-utilité (U.V.U.) que l'auteur, par le moyen d'une relation avec la R.A.M., définit comme suit :
 $100 \text{ U.V.U.} = 1 \text{ R.A.M.}$

Le système d'évaluation des biens est, de la sorte, conditionné par la ration alimentaire minimale.

« Or, dit M. Roux, l'ensemble des biens qui constitue cette ration possède une valeur utilité intrinsèque fixe à travers l'histoire de l'humanité. C'est même le seul étalon de la valeur qui puisse être considéré comme stable et qui ait un sens dans tous les pays et tous les systèmes économiques. Car il n'y en a pas d'autre qui soit lié à un besoin, donc à une satisfaction aussi généralisée, stable et facile à définir »¹⁸.

L'exemple¹⁹ qui suit illustre le fonctionnement de cette théorie. Posons que nous sommes en face d'un groupe de 100 travailleurs capables de produire leur ration alimentaire minimale. Le nombre d'heures de travail du groupe, chaque année, atteindra : 100 hommes \times 365 jours \times 12½ heures = 456,250 heures qui, exprimées

18. Jean Roux, *Vers une nouvelle conception de la comptabilité nationale économique*, Institut de statistiques et d'études économiques et financières, 1957, p. 30.

19. Tiré de Jean Meyer, *op. cit.*, p. 30.

en U.V.U., correspondront à : $100 \text{ U.V.U.} \times 100 \text{ hommes} \times 365 \text{ jours} = 3,650,000 \text{ U.V.U.}$, si le niveau de productivité est égal à 100. Dans cette hypothèse, l'heure de travail équivaudra à : $3,650,000 \text{ U.V.U.} \div 456,250 \text{ heures} = 8 \text{ U.V.U.}$ Si le niveau de production varie et passe, par exemple, à 200, à 400 et à 600, l'heure de travail vaudra successivement 16 U.V.U., 32 U.V.U. et 48 U.V.U.

« Autrement dit, on affectera au nombre d'heures de travail h , qu'a coûté chaque bien de consommation, le coefficient $\frac{100}{H}$ ($H =$ nombre d'heures nécessitées par la fabrication de la ration alimentaire minimum, c'est-à-dire 12 heures $\frac{1}{2}$ dans le cas d'une société à indice de productivité 100, 6 heures $\frac{1}{4}$ si l'indice égale 200, 2 heures $\frac{1}{2}$ si l'indice monte à 500) »²⁰.

On a contesté, avec justesse, l'affirmation de M. Roux en disant que la ration alimentaire minimale n'est pas un étalon de mesure aussi stable qu'il le croit. Elle varie selon le climat, la saison, la nature du travail et le travailleur lui-même. Il est facile d'entrevoir alors la difficulté, en comptabilité nationale, d'appliquer cette théorie. Serait-elle plus valable dans les entreprises, qui sont des communautés plus petites que les sociétés politiques ? On doit admettre que l'on se butte aux mêmes difficultés.

2) Plus récemment, M. Louis Goldberg²¹ s'est demandé si l'on ne pourrait pas aboutir à des résultats tangibles de la mesure du travail à partir de la situation légale de l'ouvrier non spécialisé. Il a donné l'exemple d'une maison achetée en 1941 au prix de £ 2,000 et revendue vingt ans plus tard £ 7,800. En 1941, le salaire minimal en vertu de la loi, pour une semaine de travail de 44 heures, s'établissait à £ 4/8/-. En 1961, ce salaire est de £ 13 pour une semaine de 40 heures. Si l'on convertit en heures de travail le prix d'achat et le prix de vente de la maison, on obtient respectivement :

$$(\text{£ } 2,000 \div \text{£ } 4/8/-) \times 44 \text{ heures} = 20,000 \text{ heures de travail.}$$

$$(\text{£ } 7,800 \div \text{£ } 13) \times 40 \text{ heures} = 24,000 \text{ heures de travail.}$$

20. *Op. cit.*, p. 35.

21. *An Inquiry Into the Nature of Accounting*, American Accounting Association, 1965, pp. 183-186.

Le résultat de l'opération paraît dans le tableau suivant, où la différence de 4,000 heures représente une économie d'énergie (*effort gain*) :

| | Unité | |
|---|----------------|----------------------|
| | monétaire | de travail |
| Vente en 1961 | £ 7,800 | 24,000 heures |
| Prix coûtant (1941) | <u>£ 2,000</u> | <u>20,000</u> heures |
| Différence | £ 5,800 | <u>4,000</u> heures |
| Conversion en monnaie de la différence de 4,000 heures de travail $\frac{4,000}{40} \times \text{£ } 13$) | <u>£ 1,300</u> | |
| Différence monétaire pure — attribuable à l'inflation | <u>£ 4,500</u> | |

La théorie de M. Goldberg aura-t-elle plus de prise sur l'opinion comptable que celles de MM. Sigaut et Roux ? La lente évolution de la comptabilité quantitative et l'indifférence dans laquelle plus d'un milieu comptable persiste à la maintenir ne manquent pas d'assombrir l'avenir. L'aisance avec laquelle on perçoit les faiblesses des solutions mises de l'avant par quelques audacieux chercheurs montre jusqu'à quel point l'enseignement de la comptabilité-valeur a, depuis cinq siècles, marqué les esprits. Sans cesser, pour autant, de chercher de nouveaux moyens d'atténuer les imperfections de l'unité monétaire dans leurs comptes rendus, les comptables n'auraient-ils pas intérêt à explorer davantage les possibilités de la comptabilité quantitative ? Est-on sûr que le dernier mot a été dit sur le sujet ? Retenons l'opinion d'un ingénieur²². À son avis, le fossé qui existe entre le domaine des comptables et celui des ingénieurs doit être comblé par une collaboration plus étroite entre les uns et les autres. Or les comptables mettent actuellement à la disposition de l'entreprise un seul groupe de comptes qui répondent à deux fins différentes : l'information externe et

22. William F. Berkow, « Need for Engineering Influence upon Accounting Procedure », *Accounting Review*, avril 1964, pp. 377-386.

l'information interne. Pour éviter que cette dernière demeure en veilleuse, il suggère la création d'un deuxième groupe de comptes destinés à fournir des renseignements propres à répondre aux besoins internes. L'un des moyens de donner suite à la suggestion de cet ingénieur ne serait-il pas de travailler à la mise en place d'une comptabilité quantitative autonome ?

L'option qui consiste à n'enregistrer que les faits mesurables en unités monétaires frappe la comptabilité d'une sévère limitation. Comme le rappelait M. Anthony²³, la comptabilité actuelle ne procède à aucun enregistrement relatif à l'état de santé du président d'une entreprise, pas plus qu'elle ne reflète l'atmosphère des relations entre le directeur du service des ventes et celui du service de la production. Elle ne permet pas davantage de savoir si une grève doit débiter ou si un concurrent a placé un produit supérieur à celui qu'offre l'entreprise. Le tableau qu'elle présente, de toute évidence, est loin d'être complet. Le sera-t-il jamais ? Nous n'en sommes pas moins convaincu qu'il faut tenter d'accroître la puissance d'expression de la comptabilité, afin de la rendre plus utile dans l'œuvre de diffusion des informations économiques quantitatives. Dans cette optique, la comptabilité-quantité n'est-elle pas une méthode qui mérite d'être envisagée ? Répondre dans l'affirmative à cette question, c'est accepter d'apprendre à se dégager de la notion de valeur pour passer à celle de quantité.

Au terme de cet article, nous sommes conscient de n'avoir pas surmonté les difficultés que pose la comptabilité quantitative. Notre objectif était d'ailleurs tout autre : nous voulions situer le problème dans ses perspectives historique et phénoménologique. Nous nous proposons également de faire état des réticences que le milieu comptable continue d'entretenir à l'égard de cette comptabilité ainsi que des espoirs qu'elle a suscités dans l'esprit de certains chercheurs. Une telle démarche nous apparaissait comme une étape préalable et nécessaire à une recherche féconde dans un domaine où il reste sans doute encore une longue route à parcourir. Nous désirions aussi profiter de l'étude de cette question pour éveiller l'opinion comptable à l'idée, encore trop peu répandue, qu'un effort

23. Robert N. Anthony, *Management Accounting Principles*, Richard D. Irwin, Homewood, Illinois, 1965, p. 17.

de pensée, à caractère scientifique, se révèle de plus en plus nécessaire. Nous souhaitons, enfin, que les éléments de réflexion qui précèdent contribuent à relancer l'idée d'une comptabilité quantitative, prolongement organique des comptes-quantités dont on se sert déjà avec tant d'ingéniosité.

Yves Aubert CÔTÉ,
professeur à l'École des Hautes Études
commerciales (Montréal).

BIBLIOGRAPHIE

(Ouvrages et articles de revues consultés qui n'ont pas déjà été cités dans le corps du texte.)

- Anton, Hector R., « Some Aspects of Measurement and Accounting », *Journal of Accounting Research*, vol. 2, no 1, printemps 1964, pp. 1-9.
- Baxter, W.T. et Davidson, S., *Studies in Accounting Theory*, Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1962.
- Bierman, Harold jr, « Measurement and Accounting », *The Accounting Review*, juillet 1963, pp. 501-507.
- Homburger, R.H., « Measurement in Accounting », *The Accounting Review*, janvier 1961, pp. 94-99.
- Kircher, Paul, « Theory and Research in Management Accounting », *The Accounting Review*, janvier 1961, pp. 43-49.
- Linowes, David F., « Future of the Accounting Profession », *The Accounting Review*, janvier 1961, pp. 97-104.
- Mattessich, Richard, *Accounting and Analytical Methods*, Richard D. Irwin, Homewood, Illinois, 1964.
- Moonitz, Maurice et Littleton, A.C., *Significant Accounting Essays*, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1965.
- « Report of the Management Accounting Committee », *The Accounting Review*, juillet 1962, pp. 523-537.