

Comptabilités et sociétés

Yves-Aubert Côté

Volume 60, numéro 1, 1992

Numéro spécial 60^e anniversaire

URI : <https://id.erudit.org/iderudit/1104884ar>

DOI : <https://doi.org/10.7202/1104884ar>

[Aller au sommaire du numéro](#)

Éditeur(s)

HEC Montréal

ISSN

0004-6027 (imprimé)

2817-3465 (numérique)

[Découvrir la revue](#)

Citer ce document

Côté, Y.-A. (1992). Comptabilités et sociétés. *Assurances*, 60(1), 111–122.
<https://doi.org/10.7202/1104884ar>

Résumé de l'article

No one today will dispute the key role accounting plays in management. Accounting is in fact one of the essential tools managers use each day to accomplish their task. It is however, not as easy to appreciate the extent to which this discipline has been shaped and influenced by social factors. Basing himself on the premise that accounting does not exist in a vacuum, the author examines this activity from the Middle Ages to the Modern era to show how it has evolved and continues to evolve in response to social, economic and political change. This text was the basis of a presentation made at an international seminar on new trends in management held in June 1986 at l'École des Hautes Études Commerciales in Montréal.

Comptabilités et sociétés *

par

Yves-Aubert Côté **

No one today will dispute the key role accounting plays in management. Accounting is in fact one of the essential tools managers use each day to accomplish their task. It is however, not as easy to appreciate the extent to which this discipline has been shaped and influenced by social factors. Basing himself on the premise that accounting does not exist in a vacuum, the author examines this activity from the Middle Ages to the Modern era to show how it has evolved and continues to evolve in response to social, economic and political change. This text was the basis of a presentation made at an international seminar on new trends in management held in June 1986 at l'École des Hautes Études Commerciales in Montréal.

111



Introduction

Sans doute est-il devenu banal, lorsque l'on se penche sur l'histoire de la comptabilité, de dire qu'elle respire au rythme des mouvements de la vie économique à qui elle sert de support. Si celle-ci se développe, les besoins dicteront un appel grandissant à l'information comptable. Si, au contraire, la vie économique s'étiôle et disparaît, l'information comptable n'a guère sa raison d'être. Ce phénomène historique d'alternance entre temps forts et temps faibles dans le développement comptable, avec à certains moments des ruptures, colle toutefois davantage à l'ensemble des périodes antérieures à la nôtre, c'est-à-dire depuis les temps antiques jusqu'au milieu du dix-neuvième siècle. Notre époque se caractérise, en gros

* Cahier N° 5 de la Chaire de sciences comptables, École des H.E.C., affiliée à l'Université de Montréal.

** L'auteur est titulaire de la Chaire de sciences comptables.

depuis un peu plus d'un siècle, par une tendance assez nette. On y observe, en effet, un mouvement de progression constante du développement comptable qui s'est, notamment, traduit par :

- la naissance de groupements comptables au double plan national et international ;
- la constitution progressive d'un corps doctrinal alimenté, de nos jours, par de nombreuses recherches ;
- l'entrée dans l'Université du champ du savoir comptable ;
- 112 • la reconnaissance de la profession par les différents milieux sociaux ;
- l'éveil grandissant à la fonction sociale de la comptabilité.

De ces différentes manifestations contemporaines du développement comptable nous retiendrons la dernière pour les fins du présent article. Elle offre l'intérêt de sortir de l'ombre le rôle de la comptabilité dans les rapports entre acteurs sociaux. Elle présente également du milieu comptable une image d'intégration à la société qui contraste avec l'impression d'existence en vase clos qui a longtemps prévalu et qui n'est peut-être pas totalement disparue. Parfois, en effet,

- la comptabilité n'est-elle pas souvent perçue comme fonctionnant d'une manière hermétique, avec le même caractère géométrique que le laisse croire l'égalité débit-crédit, sans égard aux influences qui lui sont extérieures ? Il en découle alors, pour qui la regarde à distance, une impression de rigidité dans sa démarche d'où sont absentes les particularités des situations, que ces particularités tiennent à des facteurs politiques ou sociologiques, quand ce n'est pas économiques ;
- le comptable n'est-il pas, lui aussi, souvent perçu comme un personnage froid, sensible aux seules manifestations chiffrées de la pensée, sans souplesse, attaché à ses manières de faire au point d'être routinier et, comme l'a écrit Serge Launois, exerçant « *ses fonctions au dernier étage d'un de ces buildings entièrement vitrés où aucun bruit, aucune sensation de*

*l'extérieur ne pénètre*¹ » ? À l'abri des courants d'air, pourrait-on dire.

On admettra facilement qu'il y a exagération, que le coup de crayon est grossier, que l'image qui en ressort est caricaturale, que si cela fut, cela n'est plus. Pourquoi l'avoir alors exprimé de cette manière si ce n'est pour donner plus de relief au fait que la comptabilité se situe au coeur des enjeux sociaux, dépassant ainsi sa fonction technique de notation d'opérations financières.

Caractère individuel et privé de la comptabilité médiévale 113

Le phénomène historique d'alternance entre temps forts et temps faibles auquel nous avons fait allusion est observable, par exemple, dans les tendances régressives du monde antique qui se sont manifestées à compter du troisième siècle. Ces tendances ont été renforcées par les invasions germaniques au cinquième siècle. La lente liquidation de l'économie antique à laquelle on assiste alors s'accompagne d'une aussi lente évolution qui va engendrer une reprise progressive de l'activité commerciale. À la faveur de cette évolution naît en Italie, probablement au treizième siècle, le système à partie double. Le moine franciscain, Luca Pacioli, nous en donnera une fidèle description en 1494 dans un ouvrage à l'image de l'homme de la Renaissance, c'est-à-dire de celui qui n'hésite pas à aller au-delà du champ considéré. Ainsi, l'auteur ne se limite pas à la seule comptabilité, mais il se montre soucieux d'englober plusieurs volets des mathématiques. Ce qui présente un intérêt pour le présent exposé, c'est de retenir qu'à cette époque, les efforts que l'on faisait pour procéder à des enregistrements comptables visaient, chez la plupart des marchands de ce temps, deux objectifs :

- noter les opérations à crédit (la comptabilité retrouve alors son rôle antique d'aide-mémoire) ;
- noter les opérations résultant de l'association d'un commerçant avec un marchand éloigné (à l'instar des marchands hanséatiques, chacun tient ses comptes et le règlement se fait

¹ Serge Launois, *Sociologie de la comptabilité*, Presses Universitaires de France, Paris, 1978, 199 pages, p.10.

par correspondance en procédant au rapprochement des écritures passées dans les livres des parties).

Ces efforts, en définitive, étaient essentiellement orientés vers un but : fournir des données de gestion sur des opérations privées des marchands du Moyen-Age. L'information comptable avait pour destinataires ces seules personnes, ce qui lui conférait un caractère individuel et privé.

114 Premières orientations collectives de la comptabilité à l'époque mercantiliste

Au moment où paraît l'ouvrage de Paciolo² qui reflète les acquis d'alors, de nouvelles tendances se manifestent et engendrent l'élaboration d'une économie mondiale. Lentement encore, de 1500 à 1750, s'effectue un long *glissement général*³ à la faveur duquel se modifie le système économique médiéval. Celui-ci se caractérise alors par l'existence simultanée d'un secteur local (répondant aux besoins de première nécessité de la population à l'intérieur des unités économiques urbaine et rurale) et d'un secteur international (assurant une liaison avec les régions éloignées tout en rendant disponibles des produits que l'on ne trouvait pas localement). De loin, le secteur local est le plus important : il touche à une population nombreuse et, partant, répond à une somme élevée de besoins que reflètent d'ailleurs le volume et la valeur des produits en cause. Cette situation va évoluer vers un déplacement d'importance de l'unité locale, celle-ci cédant le pas à l'unité nationale. Cela va tenir à des facteurs d'ordre géographique (grandes découvertes), d'ordre politique (formation des grands États), d'ordre spirituel (Renaissance et Réforme), d'ordre démographique (croissance des populations, après une régression attribuable aux guerres, famines et épidémies).

Ces nombreux éléments extra-économiques contribueront à façonner un nouveau système économique, le mercantilisme, par

² Selon l'habitude toscane on doit dire soit Paciolo, soit Luca Pacioli, suivant la thèse de Federigo Melis rapportée par R. Haulotte et E. Stevelinck in *Luca Pacioli, sa vie, son oeuvre*, Éditions Pragnos, Vésoul, 1975, 306 pages, p. 33.

³ L'expression est de J. Maillet in *Histoire des faits économiques et sociaux des origines au XX^e siècle*, Payot, Paris, 1962, 362 pages, p. 168.

lequel on cherchera à « organiser la vie économique en vue des intérêts généraux de la nation, tels qu'ils sont conçus par le gouvernement de manière à fournir à l'État les bases matérielles nécessaires au plein développement de sa puissance intérieure et extérieure.⁴ » Après l'agriculture, le commerce représente à ce moment l'activité la plus importante aussi bien par le volume et la valeur des produits qu'il fait circuler que par la somme des besoins qu'il vise à satisfaire. Les bourses de marchandises sont créées. L'activité est intense. De nouvelles formes d'associations s'ajoutent à la société en participation médiévale en réponse à la demande grandissante de capitaux qui s'est manifestée vers la fin du quinzième siècle. On veut financer des entreprises stables, comme le commerce du sel en France, aussi bien que des projets hasardeux pour l'époque, comme les expéditions de navigateurs européens désireux d'atteindre l'Orient malgré l'obstacle musulman. Le régime de l'entreprise se développe devant l'impuissance du marchand fabricant, en dépit de ses ressources exceptionnelles, à acheminer sans aide ses produits vers les foires éloignées. Diverses formules de groupement sont alors imaginées, reposant soit sur une collaboration entre des intérêts privés et l'État, soit sur le groupement d'intérêts privés exclusivement. En Angleterre, par exemple, les intérêts privés domineront le commerce extérieur par le moyen des *Regulated Companies* (sociétés réglementées ou compagnies à charte) et des *Joint-Stock Companies* (sociétés fermées ou sociétés par actions). Défendable sous le règne d'Elizabeth, cette manière de donner à des compagnies des pouvoirs politiques et militaires énormes afin de leur fournir les moyens de protéger leur monopole, devait engendrer, sous le règne de la reine Victoria, des problèmes sérieux. Assez curieusement, les ouvrages comptables anglais de cette période de grand commerce nous manquent. Les éléments d'information dont on dispose sur la comptabilité commerciale de ce temps autorisent à penser que l'Angleterre n'apporte rien d'original. Elle se réserve pour le dix-neuvième siècle avec ses apports inédits dans l'émergence de la comptabilité industrielle et dans la naissance de la profession comptable moderne.

À cette époque se fait sentir avec une nouvelle vigueur l'influence déjà ancienne du droit. En France, l'*Ordonnance de*

⁴ J. Maillet, *op. cit.*, p. 184.

116

Colbert, en 1673, fait obligation aux marchands et négociants, aussi bien qu'aux agents de change et de banque, de tenir des livres de commerce. Cette ordonnance, et le *Code Savary* qui en découle et publié deux ans plus tard, procède de la conviction qu'en la matière se trouve engagé non seulement l'intérêt privé, mais un certain intérêt public⁵. En effet, on y précise que les livres de commerce seront signés par « l'un des consuls, dans les villes où il y a juridiction consulaire ; et dans les autres, par le Maire ou l'un des Échevins⁶ ». C'est aussi au cours du dix-huitième siècle que s'amorce l'étude rigoureuse de la tenue des comptes des finances publiques, en Autriche, sous le règne de l'impératrice Marie-Thérèse⁷. L'idée d'une comptabilité budgétaire au service de l'État commence à percer, là et ailleurs. Les objectifs individualistes des périodes antérieures ne sont plus exclusifs puisque l'orientation collective qui s'y ajoute s'exprime à la fois par un mécanisme d'intervention externe, aux fins de confirmer la régularité des comptabilités privées, et par une volonté d'utilisation par l'État de la comptabilité à des fins qui touchent à l'ensemble des citoyens.

Élargissement progressif subséquent du public comptable

Un historien belge, Joseph Vlaeminck a écrit : « Le XVIII^e siècle comptable appartient incontestablement à la France⁸ ». Cette période se caractérise par des perfectionnements techniques. Force nous est de constater qu'au plan strictement comptable, ce siècle ne nous est guère utile pour notre propos. En effet, Bertrand-François Barrême (1721⁹) exprime bien des préoccupations collectives qui se traduisent par des interventions partisans visant à introduire la comptabilité à partie double dans la comptabilité des finances publiques. Mais ces préoccupations s'inscrivent dans un courant

⁵ J. Vlaeminck, *Histoire et doctrines de la comptabilité*, Éditions du Treurenberg, Bruxelles, et Dunod, Paris, 1966, 231 pages, p. 128.

⁶ Cité par J. Vlaeminck, *op. cit.*, p. 126.

⁷ *Idem*, p. 148.

⁸ *Idem*, p. 139.

⁹ L'ouvrage de Barrême est publié en 1721, dix-huit ans après sa mort, alors, nous dit Jean-Guy Degos, que son fils et son gendre, eux-mêmes retirés des affaires, ne voient plus d'inconvénients à rendre public leur gagne-pain. Cf. *Les grands précurseurs de la comptabilité in Revue Française de comptabilité*, n° 161, p. 40.

d'ensemble davantage orienté vers les méthodes comptables. Samuel Ricard, père, (1709) préconise, par exemple, la tenue de plusieurs registres comptables, l'ouverture de comptes étrangers en deux monnaies, l'évaluation des existants à différents prix (manière de faire qui se traduira plus tard par l'expression *au moindre du coût ou de la valeur du marché*). Barrême lui-même contribua à rendre plus accessible le mécanisme de regroupement des comptes en fin d'exercice que l'on appelle maintenant les écritures de fermeture. Il amorça également un classement synthétique des comptes que Edmond Desgranges, père, (1795 et 1804) poussera plus loin jusqu'à concevoir et répandre la comptabilité à colonnes multiples (système journal-grand-livre). Bref, par leurs apports respectifs, les témoins que nous venons d'indiquer peuvent davantage être considérés comme des techniciens de la comptabilité.

117

Par ailleurs, lorsque s'engage la seconde moitié du dix-huitième siècle on observe, tout au moins dans les pays les plus avancés, l'existence d'éléments qui préparent l'économie moderne et à laquelle la Révolution industrielle amorcée au milieu du dix-neuvième siècle, apportera une contribution déterminante. Le capitalisme, qui va progressivement dominer, aussi bien dans le Nouveau Monde que dans l'Ancien, sera au service d'une économie de marché par le moyen de l'entreprise, au sein de laquelle va se développer l'économie d'entreprise, dans un régime qui deviendra progressivement plus libéral. Dans la perspective de l'économie d'entreprise, pour répondre au besoin croissant d'information des entreprises industrielles, on verra se développer une comptabilité des coûts, de laquelle sortira au vingtième siècle la comptabilité de gestion. En même temps, prend forme une législation visant à encadrer juridiquement la société par actions, législation qui traduit un nouvel essor du capitalisme. Celui-ci ne cessera de grandir par la suite. Mais les inconvénients liés à l'obligation pour les compagnies de rendre publique leur situation financière furent rapidement découverts et, pourrait-on dire, aussi rapidement contournés. Révéler sa posture financière, c'était permettre aux concurrents de porter un jugement éclairé sur les forces et les faiblesses de la compagnie. Comme plusieurs jugeaient intolérable ce jeu à découvert, on vit apparaître, durant la seconde moitié du dix-neuvième siècle, toutes sortes de pratiques tendant à masquer la situation financière véritable, comme la création de réserves occultes, la présentation de valeurs

118

actives arbitrairement majorées ou diminuées d'une manière tout aussi arbitraire par le jeu des amortissements. Les lois furent modifiées dans le double but d'accroître la responsabilité, en la matière, des administrateurs en même temps que d'élargir les obligations des vérificateurs. À la faveur d'une volonté de maintenir le caractère privé de leur groupement, les compagnies dites privées, c'est-à-dire celles dont le nombre d'actionnaires ne dépassait pas cinquante et dont les actions n'étaient pas cotées en bourse, seront libérées de la responsabilité de publier leurs relevés annuels, notamment en Allemagne (1892) et en Angleterre (lois de 1892 et 1907). De la sorte, on dégagait de la notion de *compagnie publique* la notion de *compagnie privée* telle que nous la connaissons aujourd'hui et sur laquelle les exigences sociales pèsent certainement moins lourdement que sur les compagnies publiques.

En se référant, par ailleurs, à l'économie de marché, il faut noter que des événements sociaux, étrangers à la comptabilité, vont se produire et influencer sur celle-ci. Signalons-en deux : la montée des syndicats de travailleurs en Grande-Bretagne dans les années 1840 et le développement des chemins de fer dans le même pays ainsi que sur le continent européen¹⁰. Ces faits contribueront, d'une manière lointaine mais non moins sûre, à faire naître l'idée que des groupes autres que ceux qui détiennent les enjeux économiques ont des besoins en matière d'information comptable. Cette manière de voir percera finalement avec vigueur au cours des années 1930 et sera, par la suite, retenue. On doit signaler, durant le premier tiers de notre siècle, l'apport important pour notre propos au plan de la théorie comptable, du professeur américain William A. Patton, de l'Université d'Ann Arbor au Michigan. Il a, en effet, substitué au concept de *participation* (qui correspond au *Particular Owners Capital*), où la seule notion de propriétaire est retenue quant aux droits dans l'actif d'une entreprise, le concept d'*intérêt des créanciers et des propriétaires* (rendu par l'expression anglaise *Equities*). Le public comptable s'élargit et, cette fois, sous la poussée d'une influence interne. Une autre illustration propre à refléter l'évolution de la comptabilité vers une perspective plus collective réside dans le déplacement d'accent que l'on a progressivement observé au

¹⁰ Vernon K. Zimmerman, Introduction to *International Accounting*, H. Peter Holzer and al., Harper & Row, Publishers, New York, 1984, 524 pages, p.8.

vingtième siècle du bilan vers l'état des résultats. Cette évolution a conduit à accorder, maintenant, une importance prioritaire à l'état des résultats et, ainsi, à refléter l'intérêt du nombre grandissant de fournisseurs de capitaux à l'égard de la rentabilité de l'entreprise. Ajoutons une troisième illustration liée au phénomène de concentration des capitaux financiers aux Etats-Unis depuis la fin du dix-neuvième siècle. Ce développement a fait naître la technique conduisant à la préparation d'états financiers consolidés, technique aujourd'hui largement répandue.

Ces exemples traduisent la sensibilité du milieu comptable vis-à-vis de son environnement et, en même temps, la capacité qu'il a de perfectionner ses modes de transmission de l'information. Il est difficile de ne pas voir dans une telle évolution le choix d'une société de marché où les marchés de capitaux sont devenus très importants et où le rendement des capitaux investis devient la préoccupation majeure. Nous ne sommes plus à l'époque où l'on se posait d'abord la question : que vaut l'entreprise? Pareille question demeure pertinente et c'est un euphémisme que de dire qu'elle n'est pas dénuée d'intérêt lorsque l'on envisage, par exemple, d'acquérir une entreprise, de contracter un emprunt à court ou à long terme. D'une manière globale et générale, l'investisseur occupe une place déterminante parmi les facteurs qui peuvent expliquer cette évolution. Mais ce mouvement évolutif est allé plus loin. Il procède d'une démarche qui comporte deux aspects :

- le premier, c'est la reconnaissance que l'information comptable peut servir aux propriétaires, aux gestionnaires professionnels, aux créanciers, aux pouvoirs publics, aux travailleurs, en un mot, à toute partie pouvant prétendre avoir un intérêt économique et social dans l'activité de l'entreprise ;
- le second, c'est aussi la reconnaissance que les états financiers doivent être préparés de manière à répondre aux différents besoins de ces demandeurs d'information comptable.

Évolution récente de la comptabilité face à l'environnement social

La tradition comptable a donc donné à la comptabilité un rôle précis et de plus en plus large lorsque interviennent des opérations

d'échange entre deux entités économiques. Ce rôle a évolué de telle manière que la comptabilité est devenue :

- un instrument de gestion au service des entreprises et des organisations ; et
- un instrument de contrôle social, par les exigences fiscales des pouvoirs publics aussi bien que par l'obligation que font nos lois aux entreprises de tenir des registres comptables et d'assurer, par l'intervention du vérificateur, la véracité des états financiers qui en découlent, pour le bénéfice des différents demandeurs, dont au premier chef les actionnaires.

120

Ce n'est que tout récemment que cette même tradition comptable s'est enrichie d'une perception nette et articulée d'une responsabilité élargie, face à l'environnement social. Les premiers signes d'une préoccupation de ce type se manifesteront, dans les écrits comptables, vers la fin des années 1960. La thèse en sera notamment exprimée en 1970 par un auteur américain, Sybil Mobley :

La technologie d'un système économique impose une structure à la société qui non seulement détermine ses activités économiques mais aussi influence ses relations sociales et son bien-être. Aussi, une mesure limitée aux conséquences économiques est-elle inappropriée pour servir comme indicatrice des relations de cause à effet dans le système social. Elle ignore les effets sociaux¹¹.

Le professeur Edmond Marques tiendra, en France, des propos s'inspirant de semblables préoccupations. Assez curieusement, toutefois, cet éveil à la responsabilité sociale des entreprises s'exprimera de deux manières : l'une, orientée vers l'extérieur de l'entreprise, sera retenue par les Etats-Unis, le Canada et, partiellement, par la Grande-Bretagne et la Hollande; l'autre, orientée vers l'intérieur de l'entreprise, à l'intention des salariés, sera retenue par la France, le Japon, l'Allemagne.

¹¹ Sybil C. Mobley, *The Challenges of Socio-Economic Accounting*, *Accounting Review*, October 1970, pp. 762-768, cité par Ahmed Belkaoui in *Théorie comptable*, Les Presses de l'Université du Québec, Québec 1981, 337 pages, pp. 126-127

La comptabilité sociale, quelle qu'en soit l'orientation, soulève des problèmes, comme l'absence de certification par le vérificateur, l'hétérogénéité des instruments de mesure, la difficulté d'utiliser efficacement les données comptables sociales passées en vue d'une gestion sociale à venir là où l'évolution sociale est rapide. Malgré cela, l'idée d'une comptabilité sociale est non seulement généreuse, mais consacre le fait que la comptabilité est le reflet de la société qui l'utilise. Et ce sera là l'objet de la conclusion qui va suivre.

Conclusion

121

La comptabilité n'est pas aussi imperméable qu'on le croit à son environnement. Rappelons-nous, par exemple, en 1936, l'introduction en Allemagne du plan *Goerring* inspiré des travaux de Schmalenbach. L'intention était alors de soutenir une administration que l'on voulait efficace dans une économie réglementée et orientée vers la préparation de la guerre. Ce plan guidera les rédacteurs du premier plan comptable français préparé en 1943 sous l'Occupation et connu sous le nom de plan *Delmas*. Faisons un bond dans l'histoire et constatons qu'aujourd'hui, dans certains pays, on ne comptabilise pas la valeur des terrains dans les bilans parce que, selon l'idéologie politique, il s'agit là de biens qui sont la propriété, non des entreprises, mais de l'ensemble de la population. À côté de ces exemples où perce un formalisme certain, on observe dans les pays anglo-saxons l'absence de cadre comptable et de nomenclature formelle, d'où une grande souplesse quant aux modalités de présentation au sein d'une structure économique libérale. La comptabilité ne peut se soustraire au politique.

Elle ne le peut davantage en ce qui touche au social. Car, contrairement aux sciences de la nature, les sciences comptables sont une création de l'homme et se présentent comme une méthode d'observation de faits économiques. La nature n'est pour rien dans leur existence. L'intervention de l'homme est, au contraire, omniprésente dans l'établissement de ce système d'information qu'est la comptabilité. L'individu consommateur d'information (utilisateur) interpelle constamment l'individu producteur d'information (comptable). Les besoins du consommateur peuvent varier et le défi permanent est de répondre à ces besoins par une adaptabilité accrue du processus comptable. Nous sommes ici

confrontés à des comportements humains, c'est-à-dire à des manières d'agir des gens les uns vis-à-vis des autres. Vues sous cet angle, les sciences comptables ressortissent aux sciences sociales. D'ailleurs, que sont les *principes comptables généralement reconnus* sinon des choix de société. Comment se surprendre alors que la comptabilité devienne un enjeu social. En effet, l'information, quand elle est pertinente, est un élément du pouvoir. Et les acteurs sociaux se disputeront l'accès à l'information comptable pertinente, devenue objet de convoitises, parce que l'intérêt de chacun est en cause. Dans ces conditions, ayant en vue ses ultimes finalités, on ne saurait présenter la comptabilité sous le signe de la neutralité. Elle est intimement liée aux choix économiques, sociaux et politiques des sociétés dans lesquelles elle s'insère.