

Auteur : Pierre LASSÈGUE

Revue d'économie politique n° 3, 1962

ESQUISSE D'UNE ÉPISTÉMOLOGIE DE LA COMPTABILITÉ

Le mélange de timidité et d'ambition du titre de cette étude (1) traduit assez fidèlement la double nature du sujet.

Dans la mesure où l'une des tâches de l'économie contemporaine est de « remplir les boîtes vides » et de reprendre les analyses économiques en termes chiffrés, le rôle de la comptabilité va s'étendre considérablement, puisqu'elle est l'une des pourvoyeuses possibles de chiffres. Il faut donc scruter sa portée et sa valeur, déterminer le crédit qu'on peut lui accorder, la réfraction qu'elle fait subir à la réalité, la précision des chiffres qu'elle fournit.

Mais d'autre part, la comptabilité porte la marque de ses origines et est gauchie par des préoccupations juridiques et fiscales. Il faut donc à la fois l'envisager d'un nouveau point de vue, économique cette fois et la défendre contre les reproches qu'on lui fait : d'ésotérisme parce que certains comptables se sont enfermés dans une technicité trop exclusive, d'inutilité parce qu'elle est constatation rétrospective du passé.

Ceci n'implique pas que la comptabilité soit une science, comme l'ont prétendu des auteurs qui établissaient maladroitement une hiérarchie de dignité entre science et technique et qui voulaient hisser leur discipline au niveau supérieur. La comptabilité est une technique et sera envisagée ici comme une technique auxiliaire de l'économie. En effet, on trouve toujours la comptabilité associée à autre chose : à une méthode d'organisation, à un schéma juridique, un raisonnement économique et les tentatives qui ont été faites pour dégager de la comptabilité appliquée une comptabilité pure et susceptible d'application universelle (celle de Fages, par exemple) ne font que souligner cette association.

(1) Cet article est la version écrite d'un exposé fait le 28 novembre 1961 devant l'Académie de Comptabilité.

Le problème de la définition est avant tout celui de la délimitation : où s'arrête la comptabilité et où commence, par exemple, la gestion financière ? La difficulté est accrue parce que la comptabilité est associée non pas à une, mais à plusieurs choses à la fois : contrôle juridique, contrôle du personnel, gestion économique, gestion financière.

La question science ou technique se résoud alors d'elle-même. La comptabilité n'est évidemment pas une science expérimentale, déterminant et décrivant les lois d'une réalité extérieure. Mais serait-elle alors une science analogue aux mathématiques ? C'est-à-dire hypothético-déductive, opérant par déduction à partir d'hypothèses de base, en conformité avec une logique *a priori*. Il s'agit dans ce cas de découvrir les implications contenues dans les premières propositions, ce développement n'étant pas une simple explicitation, mais faisant surgir du néant des propositions nouvelles. Ces propositions secondes ont un caractère de nécessité inéluctable, leur découverte est donc suffisante et il n'y a pas à s'inquiéter si un domaine de la nature peut être rationalisé par elles ; ainsi les applications des géométries non-euclidiennes à certains domaines de la physique ne sont apparues que beaucoup plus tard.

Mais la similitude de la comptabilité et des mathématiques est illusoire. Il est vrai qu'elle procède à des déductions (par exemple des comptes à la balance) à partir d'axiomes de départ et en suivant certaines contraintes logiques (par exemple l'égalité *a priori* des deux écritures en crédit et en débit). Mais outre qu'elle ne pousse pas très loin ces déductions, il ne lui suffit pas de déduire. Elle doit coller au réel qu'elle décrit, vérifier périodiquement si elle ne s'en est pas écartée et combler s'il le faut le hiatus. C'est le rôle, par exemple, de l'inventaire périodique ou de la réévaluation des immobilisations.

Le réalisme contemporain (celui de Meyerson ou de Bachelard) rejette la formule nominaliste « La science est une langue bien faite ». On peut donc dire, sans crainte des embûches logiques, que la comptabilité est un langage (une forme) dans lequel on traduit des observations. Sa part autonome se réduit donc à quelques conventions formelles, elle est toujours associée à un contenu (une substance) qu'elle traduit.

Il en résulte que la description comptable doit toujours faire effort pour se modeler sur la réalité et que l'application du for-

malisme seul n'y suffit pas. Ainsi rien dans la comptabilité ne nous conduit à traiter différemment un terrain et une machine ; pourtant la première de ces immobilisations n'est pas amortie et la seconde l'est, en vertu d'un raisonnement extra-comptable montrant que la valeur d'un terrain n'est pas diminuée par l'usage qui en est fait. Le plan comptable d'une entreprise est une sélection des comptes possibles ; c'est une analyse économique et extra-comptable de la vie de l'entreprise.

Pourquoi dans ces conditions s'astreindre à employer cette forme comptable souvent lourde et encombrante ? Il y a plusieurs raisons :

D'abord pour disposer d'un langage relativement normalisé, permettant une large communication et des comparaisons entre les entreprises.

Ensuite parce que le formalisme est une garantie d'authenticité et que les emboitements résultant de l'exactitude rigoureuse qui est exigée des chiffres permettent le contrôle. Le respect du formalisme est donc la condition de l'accomplissement du rôle juridique de la comptabilité, qui fournit une mémoire authentique, donc un mode de preuve permettant le partage entre les associés et la surveillance des employés. L'efficacité de la comptabilité dans ce rôle n'est pas discutée ; la seule question concerne l'organisation : ne peut-on obtenir le même service à un moindre coût ?

Enfin, la structure comptable est une meilleure présentation des informations utiles à la gestion qu'une collection de statistiques séparées les unes des autres. La partie double établit, en effet, entre les données un réseau de liaisons clos et unique ; en principe tout est solidaire du reste et les parenthèses sont exceptionnelles (les engagements conditionnels par exemple). Marquant l'interdépendance des parties, la traduction comptable de l'information a l'énorme avantage de permettre un calcul économique ; elle signale en effet les éléments liés nécessairement (implications) et les éléments contradictoires (exclusions). L'utilité du procédé a reçu une éclatante confirmation avec le développement de la comptabilité nationale.

Mais une difficulté survient, résultant du fait que la comptabilité 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. Même

s'il existe dans certains cas des procédés plus efficaces que la comptabilité pour guider la gestion, elle est obligatoire en tant qu'instrument de contrôle juridique, donc le « coût fixe » étant supporté, on a intérêt à tirer de la comptabilité d'autres renseignements, de nature économique, le coût supplémentaire étant relativement faible.

Deux questions se posent alors : la comptabilité donne-t-elle une image fidèle des faits économiques, ou les déforme-t-elle ? D'autre part, peut-on l'améliorer, c'est-à-dire accroître sa fidélité, ou augmenter le nombre de renseignements qu'elle transporte ?



La comptabilité ne fournit pas une explication à elle seule, mais elle permet un raisonnement économique basé sur l'interdépendance des phénomènes. Elle est un langage commode pour formuler un raisonnement économique, mais c'est le raisonnement économique qui explique ; aussi ne peut-on se contenter d'un emploi mécanique de la comptabilité.

1. — Pour comprendre ceci, il faut partir du compte et de la « structure comptable » c'est-à-dire des relations qui s'établissent entre les comptes et examiner leur portée.

Contrairement à ce que croyaient certaines théories anciennes (duocontiste, cinquecontiste, etc.) qui distinguaient les comptes de personnes, les comptes de biens, le compte de l'exploitant, etc., il n'existe qu'une seule sorte de comptes, l'explication de la méprise étant dans la confusion faite entre l'extension et la compréhension du compte, les titres des comptes correspondant à la forme des valeurs étudiées et les chiffres à leur montant. La preuve en est qu'on peut additionner les soldes des divers comptes dans le bilan. Cette conception « unicontiste » est étroitement liée à une vue « matérialiste », qui définit le compte comme une classe de valeurs, chaque compte correspondant à une forme particulière de valeurs.

Ceci dit, les opérations inscrites dans les comptes sont datées, mais la portée de cette indication temporelle est limitée, puisqu'elle ne sert qu'à faciliter le passage entre le journal et le grand livre. Le compte peut être mis sous la forme d'une égalité, mais il ne constitue pas une équation dynamique reliant des variables datées d'instantants différents. L'addition qui est faite des

chiffres de chaque colonne du compte, puis le calcul du solde, éliminent les dates intermédiaires entre les extrémités de la période.

Parallèlement, les flux des mouvements de valeurs ne sont pas suivis en détail, puisque seul est retenu le solde des comptes, qui est la résultante de deux mouvements de valeurs en sens inverse. En effet, la double écriture fixe l'origine et le point d'arrivée de la valeur : après quoi la totalisation et le calcul du solde ne retiennent qu'un résumé de ce premier enregistrement et, par conséquent, l'appauvrissent. Les totaux ne sont utilisés que comme procédé de contrôle dans la balance, mais pas comme indication sur le fond. D'ailleurs, ils seraient insuffisants, parce qu'ils n'indiquent que l'une des extrémités des flux de valeur ; l'autre peut être très diverse et devrait être recherchée par pointage compte par compte. On pourrait concevoir un tableau carré qui serait un répertoire des flux qui ont le même trajet au cours de la période, mais il n'est pas encore employé dans la comptabilité de l'entreprise.

De plus, les soldes traduisent de la même manière deux faits très différents : une situation inchangée (ainsi une immobilisation non sujette à amortissement), ou la résultante des mouvements de deux flux inverses (comme le solde du compte de caisse).

Sauf l'exception peu importante des parenthèses comptables, que nous avons vue (comptabilisation des garanties données par l'entreprise), les comptes sont tous reliés entre eux. Ils forment ainsi un système clos et universel, c'est-à-dire renferment toute l'information utilisée. Ce système permet le contrôle interne de la comptabilité, par une série d'emboîtements. Il décrit les formes extérieures et le résultat objectif de l'activité de l'entreprise, mais ne peut indiquer les motifs de cette activité, ni les satisfactions subjectives de l'entrepreneur.

Ce qui est surtout marqué par ce système synthétique, c'est l'interdépendance des phénomènes ; le calcul économique est ainsi permis, constituant la base d'une gestion rationnelle.

Enfin, plusieurs phénomènes sont invisibles pour la comptabilité. Elle ne saisit que le prix ; or la théorie économique montre que le prix n'est qu'une approximation de la valeur et qu'il y a dans quelques cas une nette séparation entre prix et valeur ; de plus le prix, purement monétaire, ne saisit pas les coûts de

l'homme et laisse donc de côté un aspect important de la vie de l'entreprise.

Elle ne saisit pas non plus les mouvements de valeur sans support matériel, qui doivent être introduits lors de l'inventaire périodique : amortissement, provisions, réévaluation. On pourrait concevoir, sur le modèle de la comptabilité nationale, une amélioration partielle de la présentation, qui dissocierait par exemple un poste « plus-value sur stocks », traduisant les variations de prix et un poste « formation de stocks », traduisant les mouvements physiques.

2. — La comptabilité ne traduit pas, ou traduit incomplètement, certaines des catégories de l'explication économique : la causalité, le temps, la valeur.

A) Le temps. Nous avons déjà vu que les flux de valeur ne sont saisis que par un seul bout à la fois et que la totalisation puis le calcul du solde n'indiquent que le total en compte au début et à la fin de la période.

De plus, on suppose linéaire la fonction qui unit la quantité de valeur et le temps. Il faut donc se contenter de faire de la statique comparative et négliger le profil chronologique des flux de valeur dans le temps.

L'approximation est aggravée par le fait qu'on exprime de la même manière les phénomènes temporels et les phénomènes hors du temps, comme le reclassement d'écritures ou la correction d'erreurs.

L'introduction d'éléments budgétaires, c'est-à-dire de prévisions, n'est pas faite spontanément par la comptabilité, mais procède d'un raisonnement économique ; la comptabilité de caisse s'en passe. Mais ces indications budgétaires sont mises sous une forme comptable, qui traduit indirectement le temps : par l'inscription d'un fait passé fictif qui appelle la survenance d'un fait futur.

Enfin, au bilan, les postes ont des termes différents, mais ne sont cependant pas actualisés : l'éventail temporel se trouve ainsi fermé.

On a donc une image pauvre et artificielle du temps, qui s'explique par les plus anciennes préoccupations de la comptabilité, c'est-à-dire le contrôle de l'exactitude beaucoup plus que l'aide à la gestion.

B) La causalité. Elle n'est pas exprimée non plus par la comptabilité, en partie faute d'une traduction suffisante du temps, en partie pour d'autres raisons.

Il y a entre les phénomènes humains des relations temporelles de causalité ; or il ne peut y avoir de relations de causalité entre les chiffres du compte, puisque celui-ci n'est pas une équation dynamique entre des variables datées, mais une égalité arithmétique de définition.

Il n'y a pas non plus de relations de causalité entre comptes. Les auteurs contemporains partagent en général l'opinion de M. Garnier, suivant laquelle l'« ordre de la gestion » exprime les causes et l'« ordre de la situation » exprime les conséquences patrimoniales. Mais, en fait les deux égalités :

$$\text{Produits} - \text{Charges} = \text{Résultat}$$

et

$$\text{Actif} - \text{Passif} = \text{Résultat}$$

ne font qu'exprimer la même chose de deux manières différentes. Suivant la formule de Schmalenbach, le bilan rassemble des postes en suspens, c'est-à-dire décrit des recettes et des dépenses qui mettent plusieurs exercices à devenir charges et produits.

C) La valeur. Elle n'est ordinairement saisie qu'à travers le prix ; dans la pratique l'écart qui provient des imperfections du marché est sans conséquences graves ; il n'en est pas de même de celui qui provient du divorce entre la valeur monétaire et la valeur réelle.

Pour des raisons de commodité, l'enregistrement de la valeur n'est pas toujours fait au même stade ; il en résulte une hétérogénéité, c'est tantôt le prix d'achat ou de revient des biens qui est retenu et tantôt leur prix de vente.

Il est donc difficile de démêler les mouvements de valeur qui proviennent de l'entrée ou de la sortie matérielles de biens et ceux qui résultent de la variation de la valeur unitaire du bien, tenant à une évolution propre à ce bien ou à celle, générale, de la monnaie.

Cependant, par la suite, des corrections sont faites à l'enregistrement initial ; mais elles sont imposées par le souci de ne pas s'écarter de la réalité, c'est-à-dire par un raisonnement économique et non pas par la logique interne du formalisme comptable. C'est ainsi qu'on enregistre au moment de l'inventaire la *dépré-*

ciation qu'ont pu subir certains postes, ou qu'on pallie l'action que les fluctuations de valeur de la monnaie ont eue, notamment sur les stocks ou sur les immobilisations.

Nous verrons par la suite comment se pose le problème de la mesure de la valeur ; dès maintenant nous voyons que ce n'est pas un problème proprement comptable, mais une analyse économique utilisant un langage comptable.

Bref, la comptabilité est une forme, un langage, dans lequel est exprimé un raisonnement économique. Elle n'est pas à elle seule une explication, mais une présentation commode des faits, marquant leur interdépendance et facilitant ainsi le calcul économique.

**

Une des particularités de ce langage comptable est qu'il est chiffré et la comptabilité est donc un instrument de mesure, qui permet un calcul économique chiffré. Comment la comptabilité s'acquitte-t-elle de cette fonction, c'est-à-dire est-elle un instrument de mesure fidèle ?

Il faut d'abord écarter le reproche de subjectivité que l'on fait parfois à l'évaluation comptable. Il est exact que les chiffres retenus pour les stocks, l'amortissement, les plus ou moins-values du capital, certaines provisions, le salaire directorial, l'intérêt des apports, etc., dépendent de l'optimisme, du pessimisme, de la prudence, etc. de l'entrepreneur. Mais cette subjectivité n'est pas propre à la comptabilité et n'est éliminable d'aucune évaluation.

Cette subjectivité mise entre parenthèses, un choix reste entre plusieurs solutions possibles et très différentes, bien qu'elles soient également objectives. Il est impossible de trancher simplement et de décider qu'une solution est supérieure à toutes les autres, parce que la comptabilité est, comme nous l'avons vu, polyvalente, qu'elle doit réaliser un compromis entre plusieurs exigences contraires : être un guide pour la gestion, un signal pour la conservation du potentiel de l'entreprise, un moyen de sauvegarder l'intérêt des actionnaires, des créanciers, du fisc, etc. La nécessité de ce choix, en même temps que son caractère peu satisfaisant, se manifestent particulièrement à l'occasion de deux problèmes solidaires : la détermination du résultat et la description de la situation.

1. — Le résultat (1) On peut concevoir plusieurs notions très différentes du résultat : celui que détermine la comptabilité est rétrospectif et statique, c'est-à-dire calculé sur données supposées inchangées. Ce résultat ne peut se mesurer avec certitude qu'à la fin de l'entreprise, une fois passés tous les événements qui peuvent l'affecter, mais à ce moment il n'y a plus grand intérêt à la connaître.

On découpe donc le temps en périodes de longueur égale ou exercices, l'entreprise étant supposée permanente et la valeur de la monnaie inchangée. L'exercice n'est pas une « période-décalé » correspondant à un rythme naturel de l'entreprise, à un temps d'opération de forces économiques (durée du processus de production, durée d'usage des biens de production, mouvement saisonnier, etc.). C'est une simple concession à la commodité et au fisc, donc une « période-cadre », mesurée sur le calendrier et extérieure aux mécanismes économiques.

Il en résulte que le profil chronologique du résultat, c'est-à-dire sa répartition entre les exercices, est arbitraire. Quelle que soit la solution adoptée : ou bien indépendance des exercices (et pour cela une ventilation des produits et des charges d'avance et à payer ou recevoir, une réévaluation soigneuse des stocks à la fin de l'exercice, un découpage de la charge des biens d'équipement par l'amortissement), ou bien la solidarité des exercices (et pour cela le report limité ou illimité du résultat, la constitution de réserves ou de provisions). En effet, il peut en premier lieu y avoir doute sur la date de tel produit ou charge, d'autre part, nous verrons un peu plus loin que le choix qui est fait du chiffre du résultat d'un exercice commande le chiffre du résultat des autres exercices.

Sur le premier point, la comptabilité est soumise au « principe de réalisation » (ou de prudence), qui signifie qu'un produit n'est enregistré que lorsque sa réalisation effective est certaine, c'est-à-dire lorsque l'entreprise est titulaire d'un droit certain ; par contre une charge doit être enregistrée dès qu'elle est probable, sous la forme, par exemple, d'une provision. Telle est la solution actuelle, celle du Plan comptable général français ; mais

(1) Voir : Devillebichot (Michel), *Concept et mesure du revenu de l'entreprise*. Thèse Paris, 1962 ; Palle Hansen, *The Accounting Concept of Profit*, édit. Einar Harcks, Copenhague, 1962 ; Edwards (E. O.) and Bell (P. W.), *The Theory and Measurement of Business Income*, Univ. of California Press, 1961.

pendant longtemps, la jurisprudence s'est basée sur le « principe de l'encaissement », c'est-à-dire ne reconnaissait la réalisation d'un produit que s'il était encaissé. On voit ainsi que la date et le montant du résultat sont étroitement solidaires.

Un autre arbitraire est dans le choix des charges supplétives, c'est-à-dire des charges qui peuvent être considérées comme déductibles. La rémunération du directeur est-elle une charge ou non ? C'est-à-dire doit-elle être considérée comme un salaire ou comme un profit ? Cela dépend, pour le Fisc, de la forme juridique de l'entreprise. De même, la rémunération des capitaux est-elle une charge ou non ? C'est un intérêt, donc une charge pour les capitaux d'emprunt ; ce n'est pas une charge pour les capitaux propres. Mais du moins ici, on peut remarquer que le rôle financier des capitaux propres et des capitaux d'emprunt n'est pas exactement le même et que leur différence de fonction justifie, dans une certaine mesure, une différence de traitement.

On peut ensuite se demander si le résultat qui doit être retenu est le résultat d'exploitation ou le résultat de situation, c'est-à-dire s'il faut ou non compter les gains ou pertes en capital ; en somme c'est la distinction faite par Fisher entre revenu réalisé et revenu gagné. La loi a tranché en principe le conflit entre la théorie du compte d'exploitation et la théorie du bilan, en faveur de la seconde, mais les remords de la mise en pratique ont ôté beaucoup de sa netteté à cette solution. Ainsi, pour les plus-values de cession, la solution fiscale est mixte, la franchise qui leur est accordée est partielle et distingue suivant les conditions de emploi. Il est vrai que, dans ce cas, le problème précédent se complique d'un autre : peut-on considérer comme un bénéfice une plus-value nominale, qui n'augmente pas la capacité de production ?

De tout ceci, il résulte un obscurcissement de ce qui paraissait clair et simple ; il faut distinguer un résultat juridiquement distribuable, un résultat fiscalement imposable, le résultat disponible financièrement, le résultat réalisé économiquement ; le bénéfice comptable, qui est nécessairement soumis à des impératifs juridiques et financiers, diffère beaucoup du profit économique.

En fait, la pratique ne peut pas se contenter d'une évaluation unique du résultat ; elle doit résoudre des problèmes multiples et utilise pour cela de multiples mesures du résultat. Ainsi : diverses

marges (sur coût d'achat, sur coût variable, etc.), résultat d'exploitation net et brut (donné par le compte d'exploitation générale ou par le compte d'exploitation brute), résultat net total (donné par le compte de pertes et profits), résultats analytiques de tel produit ou telle section de l'entreprise), « rendement » c'est-à-dire rapport du résultat à un autre chiffre, généralement celui qui mesure le principal goulot d'étranglement qui limite l'entreprise : chiffre d'affaires, capitaux, capitaux propres, etc.

Bref, on tend à résoudre la difficulté en remplaçant le résultat expression du revenu par de multiples mesures d'un rendement applicables aux divers problèmes particuliers.

2. — La situation. On a vu que le profil chronologique du résultat est arbitraire ; cela revient à dire que situation et résultat sont arbitraires. On peut traiter telle dépense comme charge de l'exercice ou comme actif ; ainsi les frais d'acquisition d'une immobilisation peuvent être considérés comme un actif amorti en plusieurs exercices, ou comme une charge du seul exercice en cours ; la première solution augmente l'actif et le résultat de l'exercice en cours et diminue le résultat des exercices suivants ; la deuxième solution fait l'inverse. De même si l'acquisition d'une immobilisation est traduite par un débit à un compte d'actif « Immobilisations », le résultat des exercices futurs en sera réduit ; si le débit est passé à un compte « frais généraux » (c'est incorrect, mais cela arrive cependant), l'amortissement est immédiat et c'est le résultat de l'exercice en cours qui est diminué.

En ce qui concerne les stocks, on peut se demander si leur évaluation doit comprendre les frais généraux. La prudence peut inciter à ne pas les inclure (je laisse de côté l'aspect fiscal de la question) ; mais on augmente ainsi les charges de l'exercice en cours, donc on diminue le résultat de cet exercice et on augmente celui des exercices suivants.

Pour les évaluations proprement dites, on a d'abord à choisir entre deux optiques : celle de la valeur de liquidation et celle de la valeur de fonctionnement. La première, qui considère les postes isolément, aboutit à une évaluation plus faible, donc prudente pour les créanciers, les banquiers. La deuxième considère les postes liés entre eux, elle comporte donc une « plus-value de solidarité » et convient aux dirigeants d'une entreprise qui continue de fonctionner. Il faut ensuite décider du moment auquel est

saisie la valeur. C'est important car elle se modifie au cours du temps et parce que ces modifications peuvent être propres à tel poste ou, au contraire, être générales quoique non parallèles, parce que tenant aux fluctuations de la valeur de la monnaie. Une complication supplémentaire vient de la durée différente du séjour des postes dans l'actif : les immobilisations y sont en principe pour longtemps, tandis que les stocks se renouvellent.

A ce choix difficile, on a apporté de multiples réponses, qui se répartissent entre les deux extrêmes de la valeur d'origine et de la valeur actuelle. La première est anachronique, mais offre l'avantage d'être indiquée par l'enregistrement initial. La deuxième est difficile à la fois à définir et à mesurer, il en résulte que la pratique en propose de multiples approximations.

La méthode LIFO (Last in First out) se base sur le cours du dernier achat de stocks ; la valeur de remplacement à l'identique est fondée sur le prix actuel d'achat ; la valeur vénale sur le prix actuel de vente ; la valeur économique raisonnée est une amélioration de la valeur de remplacement, qui tient compte du progrès technique ; la valeur actuelle théorique est obtenue en corrigeant la valeur d'origine au moyen de coefficients de révision.

On sait que la pratique adopte volontiers des solutions intermédiaires : valeur d'origine corrigée par amortissement ou provisions pour enregistrer l'usure et l'obsolescence ; le plus faible du prix de revient initial et du prix de marché actuel, l'enregistrement initial étant corrigé par une provision quand c'est le prix actuel le plus faible.

Ici non plus, il n'y a donc pas de solution qui s'impose par une supériorité absolue sur toutes les autres ; chaque procédé a des avantages et des inconvénients particuliers, qui recommandent son application à un domaine particulier. C'est pourquoi la pratique a recours à des solutions de compromis et utilise plusieurs procédés simultanément. Ainsi les immobilisations sont évaluées en principe au prix de revient dont on déduit amortissement et provisions pour dépréciation ; mais la dépréciation de la monnaie a entraîné une révision par coefficients, donc l'emploi de la valeur actuelle théorique ; les provisions ou réserves pour renouvellement des immobilisations se basent sur la valeur de remplacement.

De même pour les valeurs d'exploitation, on utilise simultanément : le plus faible du prix de revient moyen pondéré et du

prix de vente actuel et la valeur de remplacement, base des provisions pour renouvellement des stocks et des provisions pour hausse des prix.

A cette impossibilité de trouver un critère de la valeur d'application universelle, on a proposé de remédier en l'admettant sans détour et en ajoutant à l'évaluation principale au bilan des évaluations auxiliaires suivant d'autres critères, sur des tableaux annexes. Il faut noter aussi que si le banquier par exemple est obligé, par sa position particulière, d'utiliser un critère d'évaluation particulier lui garantissant la solvabilité et la liquidité, l'entrepreneur a besoin pour éclairer sa gestion de connaître plutôt la valeur relative des postes que leur valeur absolue, c'est-à-dire la structure de l'entreprise et son évolution. La relativité de la mesure de la valeur ne présente donc pas pour lui d'inconvénients dirimants.

Bref, la valeur de la comptabilité comme instrument de mesure des faits économiques n'est que relative, parce qu'elle est un compromis entre des exigences diverses et qu'il n'est pas toujours possible de juxtaposer des points de vue différents.

**

Deux enseignements se dégagent de cette rapide revue :

— La comptabilité est une forme, c'est-à-dire un langage dans lequel on exprime de manière chiffrée les phénomènes économiques. Ce langage donne la possibilité d'un contrôle matériel et permet un calcul économique sur des grandeurs interdépendantes.

— La comptabilité n'est pas une science explicative, comme, par exemple l'économie politique. Il ne faut donc pas lui reprocher de ne pas donner ce que la science seule peut fournir. Il ne faut pas, d'autre part, la laisser se fourvoyer dans des impasses par prétention scientifique : elle ne peut pas donner une évaluation unique du résultat ou de la situation et on est contraint de multiplier les mesures et les points de vue ; il ne faut pas non plus vouloir la réduire à n'être qu'une étude du passé (une mémoire authentique), puis le lui reprocher, elle tend à accorder une place de plus en plus grande à la description ordonnée de l'avenir, c'est-à-dire au budget et elle le peut puisqu'elle est une forme.

Pierre LASSEGUE.