



HAL
open science

Epistémologie du nombre comptable

Michel Baupin

► **To cite this version:**

Michel Baupin. Epistémologie du nombre comptable. Journal national de la recherche en IUT, 2011.
hal-01777500

HAL Id: hal-01777500

<https://hal.science/hal-01777500>

Submitted on 24 Apr 2018

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Epistémologie du nombre comptable

Michel Baupin *

* NIMEC, Université de Caen - IUT Cherbourg rue Max Pol Fouchet – 50100 Cherbourg-Octeville,
michel.baupin@unicaen.fr

Sections de rattachement : 6

Secteur : tertiaire

RÉSUMÉ. *Alors que l'on croyait à l'utilité décisionnelle des nombres comptables obtenus selon des principes et des méthodes jugés les plus pertinents pour leurs utilisateurs dans le cadre d'une approche essentiellement normative de la comptabilité, les tests de cette utilité réalisés au cours de nombreuses études initiées par Beaver (1968) ainsi que par Ball et Brown (1968) montrèrent que la publication du résultat comptable traditionnel avait un effet très limité sur le comportement du marché financier, celui-ci ayant déjà anticipé les évolutions par d'autres canaux informationnels. Le problème de la nature de l'utilité des nombres comptables comme éléments de base du système de production d'information financière était posé. En réaction, vers la fin des années 1970, un paradigme fondé sur l'utilité contractuelle des nombres comptables a émergé. En s'inspirant de la démarche positive de M. Friedman et de l'École de Chicago (1953) en économie, R. L. Watts et J. L. Zimmerman (1978, 1979 et 1986) de l'École de Rochester ont essayé de déplacer l'utilité décisionnelle normative du nombre comptable disant « ce qu'il devait être » à une utilité contractuelle positive expliquant « pourquoi il était ce qu'il était et quels effets il pouvait avoir sur les gens et sur l'allocation des ressources » (d'après Jensen et Meckling, 1976). Développant l'idée, dans leurs articles de 1978 et 1979, que le nombre comptable n'est pas neutre car il est le reflet des choix des dirigeants cherchant à maximiser leur utilité personnelle, ils ont tenté d'élaborer les lois du comportement de ceux-ci. Leur analyse repose sur le concept de Market for Excuses qui exprime la production par les dirigeants de justifications ad hoc servant d'alibis aux décisions qu'ils prennent. Le nombre comptable est ainsi devenu sous la plume de ces auteurs un objet de nature subjective au service essentiellement des dirigeants. Nous cherchons à montrer dans cet article qu'une étude épistémologique du nombre comptable renvoie celui-ci exclusivement à un acte d'échange sur un marché.*

MOTS-CLÉS : *épistémologie, nombre, violence, échange, valeur d'échange, partie double.*

Introduction

L'information financière, en devenant un objet de débat public depuis une dizaine d'années, est fortement remise en question. La crise que nous traversons depuis 2008 n'a fait qu'accentuer la méfiance générale à l'encontre du monde de la finance. L'élément déclenchant est l'abandon de la convertibilité-or du dollar par Nixon en août 1971 qui s'est traduit par la libéralisation du marché des changes puis par le développement du marché obligataire, notamment public pour aboutir à la financiarisation des marchés émergents en passant par le développement exponentiel de celui des marchés dérivés et des actions de titrisation. Or, depuis une trentaine d'années, de manière cyclique, l'abondance de liquidités disponibles dans les économies génère une inflation qui se trouve canalisée dans les actifs financiers dont l'augmentation du prix agit sur le comportement des acteurs économiques par l'intermédiaire de l'effet de richesse qu'elle provoque. A titre d'exemple, William Donaldson, Président en 2003 de la Securities and Exchange Commission (SEC), a présenté lors d'un débat le 29 avril de cette même année, une statistique indiquant qu'en 1991, aux Etats-Unis, les clients recevaient de leurs banques six recommandations d'achat de valeurs mobilières pour une de vente alors qu'en 2000, ce rapport était passé à cent pour une, comme si la croyance s'était enracinée que le marché ne pouvait être qu'acheteur. Il se forme ainsi des bulles dont l'éclosion amène l'émergence et le développement de crises dont les plus récentes concernent successivement l'immobilier, la finance et les

dettes souveraines. Cette évolution qui est issue de la transformation des pratiques financières depuis le milieu des années 1970 marquent une mutation radicale du statut de l'entreprise dans l'économie de marché qui est maintenant mise en œuvre dans les pays développés. L'entreprise, qui était considérée comme une émanation de ses propriétaires, devient une entité autonome indépendante de ceux-ci dont le rôle est ramené à celui de simples créanciers. C'est sur cette base que la comptabilité de l'entreprise a été réformée consacrant la primauté d'une approche purement financière de son fonctionnement au détriment de l'approche économique traditionnelle et imposant comme évaluation comptable le prix instantané du marché¹ supposé intégrer la totalité des informations le concernant sur un marché parfaitement efficient.

Alors que la comptabilité traditionnelle devait répondre à un besoin de reddition des comptes pour pouvoir exercer son rôle disciplinaire et de contrôle des décisions prises par les dirigeants de la société dans la conservation de son capital, les nouvelles normes font de celui-ci une grandeur pouvant varier au gré des fluctuations des marchés. La comptabilité remplissait aussi un rôle d'information fondée sur l'enregistrement des transactions passées connues ou censées l'être afin de fournir une évaluation économique de l'entreprise à un instant donné pouvant servir de base de réflexion à ses utilisateurs dans leurs prises de décisions. Pour cette raison, l'utilité du nombre enregistré en comptabilité était alors perçue comme décisionnelle. Sous l'influence aux Etats-Unis du Financial Accounting Standards Board (FASB) et au plan international de l'International Accounting Standards Committee (IASC), l'approche des nouvelles normes IAS/IFRS (International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards) sous un angle financier a modifié cet état de fait en visant à privilégier une conception économique des actifs et des passifs de l'entreprise² à l'usage de l'investisseur boursier considéré comme le destinataire privilégié des informations comptables et financières. L'objectif est de substituer leur évaluation en « juste valeur » à celle de « coût historique » critiqué, notamment lors de la crise boursière du début des années 2000, comme jouant un rôle procyclique par la diffusion et l'amplification de la volatilité du marché dans toute l'économie. Mais cette critique peut aussi s'appliquer au rôle de la juste valeur dans la tempête financière qui agitait les marchés en 2008 (Haas³ 2011), ce que conteste d'ailleurs Hoogervorst⁴ (2011) qui estime que celle-ci n'est en rien responsable de la crise car « La volatilité n'a rien à voir avec la normalisation comptable ».

A la suite des travaux de Beaver (1968) et de Ball et Brown (1968) montrant que la publication du résultat comptable traditionnel avait un effet très limité sur le comportement du marché financier, R. L. Watts et J. L. Zimmerman (1978, 1979 et 1986) de l'Ecole de Rochester, ont fondé la théorie positive de la comptabilité qui justifie le recours à la juste valeur. Celle-ci étant donnée par le marché, contrairement au coût historique, ne permettait plus la manipulation des comptes par les dirigeants, limitant ainsi les conflits d'intérêts latents avec les actionnaires dans leurs relations contractuelles. Sous cette optique a émergé la notion d'utilité contractuelle des nombres comptables permettant d'expliquer « positivement » pourquoi la comptabilité était ce qu'elle était en ne cherchant plus à lui faire dire ce qu'elle devrait être.

Ces débats contradictoires entre le coût historique et la juste valeur ont ouvert des interrogations et des perspectives sur des questions qui ont été davantage envisagées sous un angle pratique que sous leur fondement théorique. Les conséquences des propositions actuelles de l'IASB, par nature nécessairement concrètes, montrent bien les inconvénients de l'information financière conçue comme une finalité de la normalisation comptable en IAS/IFRS. De plus, la manière de valoriser la juste valeur comme le coût historique en unités monétaires jette un doute sur les justifications de ces deux modes d'évaluation en raison des phénomènes inflationnistes et spéculatifs qui ont pu se développer en trompant, là aussi, l'investisseur sur la performance réelle de ses apports.

C'est pour lever ce doute que nous proposons une réflexion épistémologique sur le nombre comptable que nous distinguons du nombre inscrit en comptabilité, lequel relève de la pratique comptable et des conventions permettant d'homogénéiser celle-ci. Nous cherchons à lui donner un statut scientifique afin de proposer une explication permettant de justifier le mode d'évaluation à retenir. Pour cela, nous allons montrer quelle est sa nature et à quoi il sert dans la recherche de l'adéquation entre la réalité des échanges sur le marché et l'objet apparent que constitue le modèle comptable que l'on crée.

¹ Appelé « fair value » ou « valeur juste » ou encore « juste valeur » obtenue selon la règle : « marked to market », ce qui la détourne de son sens originel selon lequel une « valeur juste » correspondait à l'idée que l'on se faisait sur celle-ci selon que l'on en avait ou non « pour son argent ».

² Selon le principe : « Substance over form » donnant la primauté à la valeur économique des opérations sur leur valeur patrimoniale (prééminence de la réalité économique sur l'apparence même si la forme juridique exigerait un traitement différent).

³ Jérôme Haas est le Président de l'Autorité des Normes Comptables (ANC) en France.

⁴ Hans Hoogervorst, Président actuel de l'International Accounting Standards Board (IASB).

Après avoir précisé notre posture épistémologique (§ 1), nous présenterons les caractéristiques du nombre comptable en montrant qu'il est universel et inconscient chez tous les individus. Les propositions de René Girard sur la violence et la manière de la canaliser serviront de fil directeur à notre propos (§ 2). Nous pourrions alors démontrer que le nombre comptable peut être associé au concept de « valeur-compétence » que nous définirons (§ 3). Nous verrons enfin (§ 4) que l'abandon de l'utilité décisionnelle du nombre comptable au profit d'une utilité contractuelle par l'Ecole de Rochester va à l'encontre de ce que cherche à mesurer la comptabilité. Le maintien d'une valorisation au coût historique est une nécessité pour éviter que la violence sur les marchés ne se déploie sous forme de crises favorisant le développement d'un capitalisme « casino » mais aussi des pratiques de gouvernance dans l'entreprise dont l'objectif est de flexibiliser le travail au détriment des salariés.

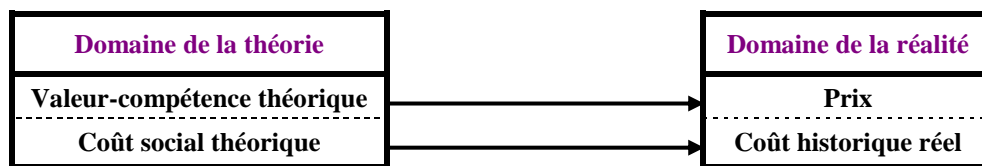
1 – Posture épistémologique

Pour donner un statut scientifique au nombre comptable qui permette de justifier le mode d'évaluation à retenir, nous formulons l'idée qu'à l'instar des autres espèces, l'organisation des sociétés humaines doit être le reflet de lois relevant de la nature mais s'exprimant à travers la culture⁵. Elles forment un ordre naturel de relations nécessaires et intelligibles régissant tous les phénomènes que nous observons, la comptabilité étant l'un d'eux. Cette hypothèse d'un ordre préexistant à l'établissement de toute société revient à considérer, selon la tradition platonicienne, que les idées qui l'organisent existent indépendamment de nous et que notre rôle est de les identifier. Ainsi, contrairement à un courant de pensée qui ne voit dans la comptabilité qu'une simple boîte à outils constituée par les différentes méthodes d'enregistrement des relations marchandes, nous cherchons à identifier ces lois comme des rapports nécessaires fondés sur le concept de nombre comptable et qui dérivent de la nature des choses, c'est-à-dire qu'elles sont transcendantes à l'homme individuel et existant avant lui. Les phénomènes enregistrés en comptabilité n'étant pas plus automoteurs que les autres phénomènes de la nature, la connaissance que nous cherchons à produire se veut être l'image objective d'une réalité qui nous est extérieure et non celle subjective d'une interprétation ou d'une construction que nous pourrions en faire. C'est cette indépendance de l'objet observé par rapport à notre attitude observante qui nous permet de nous prévaloir de ce principe d'objectivité selon lequel notre observation du phénomène ne modifie pas sa nature. Nous n'avons pas retenu une posture empirique, plus conforme à la tradition aristotélicienne, qui veut que les règles qui nous élaborons aient leur origine dans la seule nature humaine entendue comme essence de l'homme capable de les construire par les expériences qu'il mène. Trois raisons motivent notre refus d'adopter cette démarche expérimentale et constructiviste des phénomènes comptables voulant que les idées que nous utilisons soient des réalités tangibles auxquelles nous participons pour en tirer des idées générales.

- 1) En sciences sociales, au fur et à mesure que les données propres au temps de l'expérimentation s'évanouissent, nous risquons de perdre le contact avec le réel et de ne plus raisonner dans un champ homogène.
- 2) Si la statistique sur laquelle s'appuie la démarche empirique semble être une méthode utilisable pour révéler le fait comptable, la multiplicité des facteurs non retenus peut entraîner la confusion d'une coïncidence avec un déterminisme.
- 3) La comptabilité ayant comme point de départ de rendre compte des échanges que nous engageons, il nous faut analyser, pour pouvoir constituer un raisonnement scientifique, le contenu de l'échange, analyse qui ne peut être menée que si nous nous positionnons en dehors de l'échange sans y prendre part afin de l'examiner une fois qu'il est réalisé. Adopter l'attitude empirique consistant à nous placer avant cet acte d'échange reviendrait à nous mettre à la place du chef d'entreprise préparant l'échange sans savoir quel en sera le résultat. Nous serions alors obligés de construire celui-ci en l'organisant et le modelant selon notre propre grille d'interprétation au risque de perdre l'objectivité dont nous nous réclamons.

⁵ Comme toutes les espèces, nous vivons dans la nature et, de ce fait, nous sommes soumis à ses lois. Les relations de domination naturelles qui règlent le fonctionnement des autres espèces disparaissant au fur et à mesure que nous avons pris conscience de nous-mêmes au cours des siècles, nous avons dû inventer des règles sociales et culturelles adaptant les lois naturelles pour limiter notre capacité à nous auto-détruire. L'histoire nous montre que nous avons parfois développé des formes culturelles qui ne s'inscrivent pas dans l'ordre naturel, provoquant des crises qui favorisent le développement de la violence. C'est dans le respect de cet ordre naturel que nous inscrivons notre concept de « nombre comptable ».

C'est au regard de ces trois limites que nous avons privilégié une épistémologie positive mettant en œuvre une méthodologie interprétative qui inscrit notre article dans le courant de la recherche fondamentale en comptabilité dont le représentant est R. V. Mattessich (1957). Notre méthodologie s'appuie sur une herméneutique fondée sur les écrits des anthropologues et ceux des historiens de la comptabilité qui définissent en même temps notre champ exploratoire et dont notre interprétation montre qu'il existe des structures mentales universelles déterminant les comportements individuels sans que ceux qui y sont soumis en aient conscience. Nous nous inscrivons ainsi dans la tradition instaurée par Montesquieu (1748) sur la transcendance des lois sociales qui suppose, comme le disait Platon, que celles-ci existent avant l'homme et indépendamment de lui. Notre rôle de chercheur est d'identifier les règles universelles et *a-historiques* relevant de l'ordre naturel et existant en dehors de nous mais faisant partie, en tant qu'élément dans la nature, de notre inconscient collectif comme celles relatives à l'activité de compter et qui devraient régir l'activité comptable sans pour autant les figer dans leur contenu⁶. Pour cela, notre raisonnement ne peut s'inscrire que dans la logique s'appliquant sur un champ homogène de concepts qui garantissent que nous ne les confondons pas avec leur expression réelle dans l'histoire. Ainsi, l'évaluation comptable nécessite le recours au « prix » qui appartient à la réalité puisqu'il résulte d'un équilibre entre le montant minimum inférieur qu'accepterait l'offreur pour vendre et celui maximum supérieur d'acquisition pour l'acheteur. Le prix de vente sera un montant intermédiaire entre les deux dont l'accord par les coéchangistes est une condition juridique nécessaire à la réalisation de la vente. Mais pour expliquer comment se forment et se structurent les prix sur les marchés, nous avons recours à l'idée abstraite de « valeur » qui s'inscrit dans le domaine théorique conceptuel relevant de l'ordre naturel. Par exemple, lorsque Littleton (1953) évoque l'opposition entre la valeur de marché et le coût historique, il confond le concept de valeur avec la réalité du prix sur le marché, le coût historique étant lui-même évalué monétairement. Ce glissement sémantique de la valeur au prix nuit à la compréhension des phénomènes que nous voulons expliquer. C'est pourquoi nous avons introduit, dans notre champ théorique, et non dans le domaine de la réalité, le concept de « valeur-compétence » qui ne doit pas être considéré comme un prix mais comme un coût social théorique dépendant, pour chaque produit fabriqué et vendu, de l'état de développement scientifique de la société.



Ayant posé l'existence de lois extérieures aux individus qui participent à la vie économique et vers lesquelles les résultats de leurs comportements d'échange devraient tendre, nous proposons pour identifier la nature scientifique du nombre comptable d'en expliciter le contenu en nous appuyant sur le concept de valeur-compétence que nous développerons au 3^{ème} paragraphe. Auparavant, nous allons préciser dans le paragraphe suivant les caractéristiques du nombre comptable à partir de l'interprétation des travaux de René Girard.

[2 – Caractéristiques du nombre comptable](#)

L'analyse du problème que posent les enfants sauvages par leur incapacité à se socialiser montre à contrario que l'homme ne peut déployer ses qualités que dans un groupe social après en avoir acquis les traits de fonctionnement par un mimétisme d'apprentissage. Pour Girard (1972), de l'Académie Française, le désir mimétique d'appropriation qui caractérise le comportement humain, aussi loin que l'on remonte dans le temps, peut dégénérer en violence collective capable de détruire la société. On arrive ici au fameux cauchemar de Hobbes (1651) : « la guerre de tous contre tous » provenant du fait que plus le désir simultané de deux personnes pour un même objet est fort, qu'il s'agisse de territoires, d'aliments ou de n'importe quoi dans tous les autres domaines de la vie sociale comme dans celui de la vie intellectuelle, plus l'antagonisme entre elles se développe au point d'oublier l'objet de la querelle. A partir de ce moment là, ils deviennent par la symétrie de leur comportement des doubles l'un de l'autre et comme c'est l'antagonisme entre eux qui

⁶ Ainsi, la mécanique de Newton qui réduit à quelques lois très simples le chaos apparent des phénomènes en expliquant parfaitement la dynamique des mouvements à l'échelle humaine a été intégrée dans une explication plus large avec la relativité d'Einstein se plaçant à l'échelle de la vitesse de la lumière et celle-ci semble bien devoir à son tour être englobée dans une explication encore plus large si l'on en croit les résultats des travaux de Fritz Swicki datant de 1933 et de ceux de Stacy Mac Gaugh en 2011.

perdre, celui-ci peut prendre à partie d'autres personnes, répandant ainsi la violence entre elles de façon endémique. Le problème qui se pose est alors de déterminer comment la culture peut réussir à utiliser l'appropriation mimétique dont elle ne peut se passer parce qu'elle est nécessaire dans certains domaines comme celui de l'éducation, tout en évitant de provoquer les conflits qui risquent de surgir dès qu'il s'agit de l'appropriation d'un objet ? Comment les communautés primitives et les sociétés qui leur ont succédé sont-elles parvenues à domestiquer cette force qui les a fait progresser ?

Pour résoudre ce problème, la réponse de Girard (1978) consiste à dire que les représentants de la fonction organisant le Sacré ont choisi une victime sur laquelle se trouve projetée la violence de la communauté qui s'apaisera lorsqu'ils la sacrifieront, soit en la chassant, soit en la tuant. Comme le nombre d'individus dans la communauté était souvent très limité, pour ne pas entamer l'effectif, on a pensé à remplacer l'homme que l'on sacrifiait par un animal, ce qui suppose que l'on domestique celui-ci afin qu'il soit suffisamment « humanisé » pour que le sacrifice puisse fonctionner. C'est le sacrifice qui a donné aux hommes le motif de garder des animaux dans la communauté et de les faire vivre dans leur intimité. A partir de ce moment là, il est devenu impératif de compter le nombre d'animaux disponibles afin de prévoir le nombre de sacrifices qu'il était possible d'organiser de manière rituelle. Les résultats actuels des recherches archéologiques vont dans le sens de ces propositions de Girard sur la substitution du fait naturel fondé sur des relations de domination entre les individus par le fait culturel chargé de mettre en œuvre les lois naturelles pour organiser et réguler le fonctionnement des groupes humains.

Or, depuis longtemps déjà, l'une des premières découvertes faites par l'homme pour produire une pensée se détachant des réalités matérielles a été que deux fruits, deux personnes, deux animaux, etc., possèdent un élément commun qui est le chiffre « deux ». « Un » et « deux » ont été les premiers nombres inventés comme semble le montrer le fait que, de nos jours, certaines peuplades primitives limitent encore leur vocabulaire numérique à ces trois mots : « un, deux, plusieurs ». Ainsi, le comptage associé à la pratique sacrificielle des animaux a donné progressivement l'habitude de représenter les objets du monde réel par des nombres et à utiliser des supports pour les écrire. Les objets à compter n'étant pas de même nature physique, leur hétérogénéité a imposé très vite que l'on utilise une unité de mesure intermédiaire telle que les cailloux en Mésopotamie⁷. Sans connaître la notion abstraite de nombre, il était relativement aisé au moyen d'un récipient de compter les mouvements d'entrées et de sorties des exploitations et il en était de même pour les animaux dont l'élevage venait de commencer. Comme on ne trouvait pas toujours le caillou qu'il fallait pour représenter l'objet souhaité, l'idée vint progressivement de fabriquer des jetons d'argile⁸ ou « calculi »⁹ dont le façonnage selon les besoins de tailles et de formes de leurs utilisateurs permettait d'établir une correspondance plus fidèle avec les objets à représenter. L'archéologue Schmandt-Besserat (1983), dans les travaux qu'elle entreprit à partir de 1969 en analysant dans les musées du monde entier les collections d'objets ouverts en argile, découvrit que des jetons étaient utilisés depuis environ 10 000 ans avant J. C. Ce sont ces jetons d'argile qui furent à l'origine de l'invention de l'écriture à Uruk, dans la région de Sumer, 3 500 ans avant Jésus-Christ. Cette écriture était réalisée par des scribes concentrés dans un lieu spécifique tel un temple. Ce n'est d'ailleurs pas un hasard si ce sont les religieux qui utilisèrent principalement le comptage et l'écriture puisqu'ils maîtrisaient le rituel sacrificiel permettant d'apaiser la violence entre les individus comme l'a proposé Girard.

Bien que le nombre ne soit pas une réalité concrète, comme un objet, il eut très vite une signification très concrète et universelle par les quantités qu'il désignait : « un » bœuf, « deux » chèvres, etc. Autrement dit, le nombre et le comptage depuis les temps anciens, concernent l'identification d'une grandeur. Mais d'autres caractéristiques au cours du temps lui ont aussi été attribuées. Ainsi, le mode de vie inégalitaire qui se met progressivement en place un peu avant le Néolithique va inciter les hommes des tribus concernées à quitter leurs abris temporaires pour bâtir les premiers villages au bord des lacs et des rivières en tentant de transformer la nature pour mieux en contrôler les ressources et améliorer leur sécurité par le stockage. En permettant de nourrir une population beaucoup plus importante que ne le faisaient les tribus égalitaires nomades de chasseurs cueilleurs, leur production agricole va accélérer leur développement. Leur sédentarisation plus ou moins longue au cours de l'année va favoriser en interne des comportements fondés sur une volonté d'appropriation par certains de ce que possédaient les autres. Ce qui est vrai en interne l'est aussi lors des rencontres inter-tribus qui débouchent en général sur une multiplication de nouveaux conflits

⁷ Dans d'autres régions du monde, d'autres objets tels que des morceaux de porc, des dents de baleine, du cacao ou de certains types de coquillages, etc. ont été utilisés comme unité de compte mais l'or a sans doute été l'unité la plus largement utilisée à travers l'histoire.

⁸ On situe l'invention de la poterie entre 10 000 et 14 000 ans avant J. C. en Chine.

⁹ En latin, « caillou » se dit « calculus », mot qui a donné naissance celui de « calculi » et, en Français, de « calcul », les cailloux étant régulièrement utilisés dans l'apprentissage du calcul.

principalement générés, là aussi, par cette volonté d'appropriation. Pour ces raisons, dès que les notions associées de richesse, d'accumulation et de propriété ont commencé à se développer dans ces tribus, les hommes ont utilisé les nombres et le comptage pour mettre en place des mécanismes fondés sur la codification des liens sociaux entre leurs membres, notamment par le contrôle de ce qui était possédé et échangé. C'est ainsi qu'à Uruk ont été retrouvés 5 400 textes gravés sur des tablettes d'argile dont 1 900 étaient destinées à enregistrer des inventaires de biens représentatifs des richesses existantes, mais aussi les échanges nés du développement du commerce. Ces états n'étaient pas encore des « comptes » dont le mot n'était pas encore défini, mais des notes exactes et bien ordonnées de toutes les affaires qu'un négociant réalisait. Ils permettaient de décrire le « patrimoine » disponible et de suivre son évolution dans le temps.

La bijection associant chacun des objets à compter à un signe réalisé sur un support déterminait en même temps un système de mesure entre ces objets et le résultat du comptage. A ce titre, il pouvait servir à lutter contre la possibilité de manipulation de ce qui était compté et constituait en même temps une règle pouvant comporter une sanction d'exclusion de ceux qui ne la respectaient pas. Ainsi, lentement au cours du temps, il est apparu d'autres utilités au comptage que l'identification d'une grandeur de manière universelle et transcendante. En rendant obligatoire l'obéissance à cette règle, le comptage participa efficacement à la structuration d'usages sociaux disciplinaires devant permettre de normaliser les pratiques humaines concernant la vie tribale et de pouvoir contrôler que ces pratiques n'étaient pas déviantes.

Parallèlement, pour éviter si possible de se déclarer la guerre au risque d'aboutir à leur destruction, les tribus ont mis au point « l'échange » comme autre mécanisme de développement des liens sociaux tout en régulant la violence qui naît du désir mimétique de vouloir s'approprier ce que possède l'autre. La comptabilité doit donc pouvoir jouer sur l'échange tout son rôle disciplinaire de contrôle des pratiques pour espérer que les relations entre les gens soient apaisées. L'échange fut d'abord structuré en réseaux sous forme d'obligations réciproques impératives pour ceux participant à la Kula et au potlatch qui furent étudiés respectivement par Malinowski (1922) et par Boas (1921). Or, pour limiter le champ d'action de l'intérêt personnel, la vie sociale intra et inter-tribale a conçu l'acte d'échange comme une relation d'égalité. En effet, dès qu'un contractant peut recevoir durablement plus par les pratiques qu'il met en œuvre que ce que le marché doit lui accorder, c'est que l'économie est mal organisée car elle autorise à une situation de monopole de perdurer. Cette relation d'égalité a nécessité l'utilisation à nouveau de nombres pour en mesurer les termes. Le concept de valeur permet alors de comprendre que toute transaction, souvent inégalitaire dans la réalité, doit tendre dans le domaine théorique vers un échange devant se faire « valeur pour valeur ». La Kula illustre bien ce mécanisme de même que le potlatch pour celui du profit qui doit être conçu comme la contre-partie d'un investissement engagé dans un échange échelonné dans le temps. Cette relation d'égalité de valeurs est d'autant plus exigée qu'« il ne saurait y avoir de vie sociale sans échange social ; il n'y aurait pas davantage d'échanges sans égalité, ni d'égalité sans commune mesure. » (Aristote, 2008). De plus, en postulant cette égalité des valeurs échangées, nous dotons notre théorie d'un principe explicatif permanent quel que soit le moment que l'on considère dans l'histoire.

Sous peine de réduire le rôle de la tribu et même, parfois, de la détruire, la plupart de ses membres respectèrent ces usages en obéissant aux règles émises et à propos desquelles, du fait qu'elles impliquaient l'autorité supérieure que représentait la tribu, ils se sentaient soumis. En structurant ainsi les pratiques tribales, le nombre permit à la tribu de fonctionner en tant qu'unité autonome parce qu'il rendit visible son unité sociale en représentant dans un même cadre synthétique l'ensemble des opérations liées à la constitution de stocks et à leur utilisation. C'est lorsqu'il s'appliqua à ceux-ci que le nombre ordinaire devint plus spécifiquement un « nombre comptable » qui, par ses pouvoirs disciplinaire et de contrôle, permit de mesurer l'accumulation des richesses par ceux qui ne consommaient pas improductivement tout ce qu'ils produisaient. Ainsi, le nombre comptable se vit assigner comme objet d'expliquer la reproduction de la richesse dans le temps à travers le mécanisme de l'échange. De ce fait, à partir du Néolithique, le nombre comptable construisit progressivement une certaine vision de l'homme dans la tribu tout en influençant en retour, par l'intermédiaire de la mesure de la richesse créée, les actions que celui-ci allait mettre en œuvre pour modifier son environnement.

Cela est d'autant plus vrai à partir du premier auteur notable qu'est le souverain Hammourabi, sixième roi de la première dynastie de Babylone de 1792 à 1750 av. JC. De son règne subsistent de nombreuses tablettes cunéiformes qui, si elles ne sont pas aussi vieilles que celles d'Uruk, renferment des textes précieux sur la tenue légale des opérations réalisées. Les Sumériens et les Babyloniens ont été les précurseurs en matière d'écritures et de normalisation comptables. Ainsi, le code d'Hammourabi était plus qu'un recueil de lois commerciales et sociales car il imposait l'obligation d'un plan comptable et d'un manuel de comptabilité, détaillant les procédures de certaines transactions et permettant ainsi d'établir des comptes récapitulatifs et des comparaisons d'une année à l'autre.

A travers ces faits historiques, les nombres comptables apparaissent comme relatifs à la vie des groupes en tant que tels et non à la nature individuelle de chacun des participants. Chaque personne s'y conforme pour continuer à être acceptée par la tribu. Même si la comptabilité donne à voir un certain type de comportement de l'être humain, ce n'est pas, contrairement aux hypothèses de travail posées par l'Ecole de Rochester, dans celui-ci que nous pourrions trouver les causes déterminantes qui permettraient de construire une épistémologie du nombre comptable et, fondée sur elle, une théorie positive comptable.

Un dernier point important qui mérite d'être souligné concernant les nombres est qu'ils s'enrichissent aisément de significations abstraites et acquièrent des valeurs symboliques, de telle sorte qu'ils peuvent devenir représentatifs du monde et de l'agencement des phénomènes qui le composent. Dans les inscriptions archaïques en Chine¹⁰ par exemple, les nombres servent surtout à indiquer une quantité ou un rang, même si l'on remarque aussi quelques séries numériques, qui pourraient avoir été liées à des indications de clan ou à la divination. Si les nombres sont utilisés pour leur valeur quantitative que permettent le calcul et le dénombrement, ils revêtent aussi une valeur qualitative, c'est-à-dire qu'ils sont utilisés pour assigner à chaque chose sa place dans l'ordre du monde (Marcel Granet, 1934). Par cette représentation, ils permettent aussi de construire l'avenir que l'on souhaite.

3 – Nombre comptable et valeur-compétence

Le nombre comptable étant nécessaire à la mise en œuvre des échanges entre les individus va prendre toute sa dimension scientifique à travers le concept de valeur qui permet de l'exprimer. Or, les classiques comme les marxistes font de la valeur une grandeur qui trouve son intelligibilité hors de l'échange dans telle quantité de travail ou de force de travail selon les cas et considérés comme des attributs des produits. Les néo-classiques, sur la base de l'utilité et non plus du travail, font aussi de celle-ci un attribut des produits. Conformément à notre posture épistémologique, nous concevons la valeur comme un simple nombre inscriptible dans un compte et dont la notion de compétence qui permet de l'utiliser pour expliquer les échanges ne sera jamais un attribut du produit. Nous postulons simplement que la valeur que nous définissons ne sert qu'à comparer les produits entre eux de manière à en tirer des rapports d'échange qui n'ont aucune existence réelle. Autrement dit, il y a des produits offerts et demandés sur le marché dont les rapports d'échange ne proviennent pas de leur nature mais de la comparaison de leurs valeurs, celles-ci s'exprimant dans la réalité à travers leurs prix qui représentent un autre produit appelé « monnaie ». Il pourrait être alors tentant de confondre la valeur avec cette monnaie comme l'a fait Marx en disant que « la valeur, en devenant du capital subissant des changements continuels d'aspects et de grandeur, doit posséder une forme propre au moyen de laquelle son identité puisse être constatée. Et cette forme propre, elle ne la possède que dans l'argent ». Ce serait donc sous la forme d'argent que le capital serait apparu dans l'histoire au 16^{ème} siècle selon Marx qui voit dans celui-ci une valeur d'échange avant d'y voir une valeur d'usage, ce qui semble laisser entendre que cette valeur d'échange puisse exister de manière indépendante alors qu'il lui faut toujours comme support une valeur d'usage pour apparaître. Là encore, notre posture épistémologique ne nous autorise pas à épouser cette thèse empirique de Marx faisant de l'argent l'expression de la valeur d'échange car nous déployons notre raisonnement dans un champ homogène qui ne mélange pas le concept de valeur qui n'est qu'une idée avec la réalité historique de cet instrument créé par l'homme qu'est l'argent. Si l'apparition de la monnaie est un événement que l'on peut dater dans l'histoire, la valeur d'échange est un concept qui n'a, de par sa nature, aucune existence historique.

Repasant de la définition de la valeur en fonction du temps de travail qui en a été donnée par les fondateurs de l'économie, nous l'avons précisée en introduisant la notion de compétence : dans une société donnée, à chaque instant, le temps de travail nécessaire pour produire les biens est fonction du niveau de compétence qu'elle a atteint, laquelle entretenant de son côté des relations très étroites avec le temps de travail nécessaire pour l'acquérir. Si nous privilégions ainsi la compétence, c'est parce qu'elle nous permettra de généraliser l'explication de la formation de la rente dont le calcul constitue un des principaux objectifs de la comptabilité. C'est aussi parce que le développement de l'automatisation des processus de production et celui de la société toute entière sur les nouvelles technologies informatiques réclament de la part des salariés et des citoyens une capacité suffisante à l'abstraction des outils utilisés qui ne relève pas du travail fourni en tant que dépense d'énergie comme c'était le cas il y a deux siècles. Notre conception de la

¹⁰ Ces inscriptions remontent aux environs du 14^{ème} siècle avant J.-C. Elles apparaissent sur des carapaces de tortue ou des omoplates de bœuf, qui servaient à la divination ; d'où leur nom usuel d'inscriptions oraculaires.

valeur est ainsi idéale et s'appuie sur la compétence que requiert la production et la vente d'une richesse économique.

Nous dirons ainsi que, dans le champ théorique, un bien ou un service A est le « produit d'une compétence A » dont la valeur VA est à comparer avec celle VB du « produit d'une compétence B » d'un bien ou d'un service B. Ces valeurs VA et VB prennent existence dans la réalité à travers les prix PA et PB qui les expriment sur le marché. Si celui-ci fonctionne dans de bonnes conditions de concurrence¹¹, l'échelle des prix, PB relativement à PA, devrait être le reflet de l'échelle des valeurs, VB par rapport à VA. Dans ces conditions, le coût historique qui est mesuré par la somme des prix des éléments qui le composent présente une nature sociale : pour chaque état donné de la technique c'est le niveau de compétence que la société doit en moyenne mettre en œuvre à travers le temps de travail nécessaire pour produire, stocker et distribuer tel bien ou tel service. Sous cette forme de construit social, le coût historique ne peut pas faire l'objet d'une mesure directe tant que l'on n'a pas défini l'unité de mesure sociale du travail relatif à la compétence requise. C'est pourquoi de nombreux chercheurs en comptabilité raisonnent sur la base du coût monétaire et non sur celle de son interprétation sociale, ce qui les amène à le confondre avec la valeur, la conséquence étant qu'il nous semble impossible d'utiliser la valeur définie dans la théorie pour ordonner les phénomènes réels exprimés à travers les prix. Nous pensons que ce n'est pas la mesure du travail social dans le cadre d'une compétence donnée qui importe prioritairement pour pouvoir utiliser ce concept car notre raisonnement se fonde sur la valeur relative des biens et des services les uns par rapport aux autres et non sur leur valeur absolue. Sous cet aspect, l'échelle des prix donnée par un marché fonctionnant dans de bonnes conditions de concurrence constitue une approximation acceptable et suffisante de l'échelle des valeurs.

Nous dirons ainsi qu'un bien ou un service A dans le champ théorique est le « produit d'une structure de compétence SCA » dont la valeur VA est à comparer avec celle VB du « produit d'une structure de compétence SCB » d'un bien ou d'un service B. Ces valeurs VA et VB prennent existence dans la réalité à travers les prix PA et PB qui les expriment sur le marché. Si celui-ci fonctionne dans de bonnes conditions de concurrence, l'échelle des prix, PB relativement à PA, devrait être le reflet de l'échelle des valeurs, VB par rapport à VA.

Par ailleurs, tant que la stabilité des pratiques sociales entraîne comme conséquence une correspondance permanente entre l'échelle des prix et celle des coûts, le concept de valeur-compétence pouvait ne pas être mesuré.

Dans ces conditions, le coût historique réel qui est mesuré par la somme des prix des éléments qui le composent est l'expression d'un coût social théorique correspondant au niveau de compétence qu'à chaque état donné de la technique et de la science la société accepte en moyenne de dépenser pour produire, stocker et distribuer tel bien ou tel service.

Ainsi, « deux richesses économiques qui nécessitent la même structure de compétences pour être produites et mises sur le marché ont la même valeur d'échange, c'est-à-dire dans la réalité sensiblement le même prix sur celui-ci »¹². Si A est le produit d'une compétence CA et que celle-ci s'améliore dans le temps en permettant de créer deux A là où on n'en créait qu'un, la valeur unitaire compétence théorique de A par rapport à celle de B va être divisée par deux et il en sera de même du prix sur le marché si celui-ci fonctionne dans de bonnes conditions de concurrence. En conséquence, pour reproduire la valeur-compétence théorique initiale, il faudra produire deux A, ce qui sera bénéfique à la société toute entière qui sera devenue deux fois plus riche en produit A. Mais le progrès technique se diffusant dans toutes les branches d'activité, il arrivera un moment où on fabriquera aussi deux fois plus d'objets dans celles-ci, ce qui rétablira l'égalité entre la valeur-compétence théorique d'un A et celle d'un B.

Par ailleurs, le profit que nous interprétons théoriquement comme étant la contre-partie d'un échange différé dans le temps avec une épargne investie apparaît comme étant l'objet même de l'échange¹³. Si le profit « réel » est supérieur à ce profit théorique, la différence entre les deux nécessite l'utilisation d'un autre mot pour bien les distinguer l'un de l'autre et qui n'est autre que celui de « rente ». Ainsi, le surplus dégagé dans un échange doit comprendre au minimum le profit pour qu'il n'y ait pas de perte de richesses et peut-être une rente. Celle-ci ne s'explique pas par la dynamique de l'échange mais par le fait que l'entreprise qui l'a perçue est en mesure de vendre son produit un prix plus élevé que celui qui permettrait de refléter exactement sa valeur-compétence.

¹¹ Les conditions de la concurrence sont supposées « bonnes » lorsque le marché ne comporte pas de barrières à l'entrée et lorsqu'il n'est pas dominé par une entreprise ayant une stratégie cherchant à en « gripper » les mécanismes afin de se constituer une rente permanente (Vernimmen, 2010, p. 663, exprime l'opinion contraire !).

¹² La pratique de la Kula correspond à ce mécanisme.

¹³ Nous retrouvons cette notion de profit dans la pratique du potlatch.

La notion de don / contre don développée par Mauss qui synthétise les apports de Malinowski et de Boas, permet de mettre en évidence que l'existence de ce profit est conditionnée par la mise en œuvre d'une structure de compétence nouvelle pour fabriquer le produit qui permettra d'engendrer la valeur du profit. Ainsi la valeur-compétence d'un produit résulte bien d'une structure de compétences associant une compétence ancienne utilisée pour produire le capital technique qui sera utilisé dans l'acte de fabrication et une compétence nouvelle pour produire les biens sans lesquels le profit ne peut se matérialiser ni même l'échange se réaliser. La logique de la théorie comptable montre que le profit ne peut s'exprimer que dans un compte réel additif du passif puisqu'il représente la valeur nouvelle échangée contre l'épargne investie. Nous postulons que, logiquement, ce compte ne peut être que celui utilisé en comptabilité pour l'amortissement puisque c'est le seul dont le montant dépende de la durée de vie que l'on attribue aux investissements tout en étant intégré dans les capitaux propres.

Ces mécanismes sont simples à montrer lorsque, comme nous l'avons déjà indiqué ci-dessus, nous nous plaçons après l'acte d'échange en construisant le bilan complet de celui-ci pour chaque coéchangiste.

Nous supposons d'abord la création d'une entreprise A au moyen d'un capital dont la valeur est celle d'un produit de structure de compétence SC(1) représentée par une somme de N € :

Bilan de l'entreprise A à un instant t			
Actif		Passif	
Trésorerie	N €	Capital	Valeur d'un produit de structure de compétence SC(1)

Au moyen d'une structure de compétence identique SC(1) représentée par une somme de N €, une entreprise B construit une machine :

Bilan de l'entreprise B à un instant t			
Actif		Passif	
Machine	N €	Capital	Valeur d'un produit de structure de compétence SC(1)

B accepte alors d'échanger sa machine contre la trésorerie que possède A. Le bilan comptable ordinaire de cet échange se présentera de la manière suivante :

Bilan de l'entreprise A après l'échange			
Actif		Passif	
Machine	N €	Capital	Droit sur l'actif composé d'une machine

Bilan de l'entreprise B après l'échange			
Actif		Passif	
Trésorerie	N €	Capital	Valeur d'un produit de structure de compétence SC(1)

Ces deux derniers bilans ne reflètent qu'une partie de la réalité de l'échange. En effet, il a fallu constituer ces capitaux qui ont été utilisés pour fabriquer une machine ou obtenir une trésorerie de N €. Dès que l'entreprise A mettra en marche sa machine pour produire un bien « pA », elle engagera son capital correspondant dans un échange différé dans le temps qui sera dénoué lorsque tous les produits fabriqués auront été vendus. Et cet échange différé dans le temps doit être porteur d'un profit minimum qui se matérialisera dans la valeur d'un produit d'une structure de compétence SC(1). Autrement, l'échange économique complet entre A et B se traduira dans les comptes de A de la manière suivante :

Bilan économique complet de l'échange pour l'entreprise A			
Actif		Passif	
Machine	N €	Capital	Droit sur l'actif composé d'une machine
<i>Produit d'une structure de compétence SC(1)</i>	<i>N €</i>	<i>Profit potentiel</i>	Valeur d'une épargne représentant un produit de structure de compétence SC(1)
Total	2 N €	Total	Valeur d'un produit de structure de compétence 2 x SC(1)

Le bilan complet de l'échange pour B sera symétrique de celui de A :

Bilan économique complet de l'échange pour l'entreprise B			
Actif		Passif	
Trésorerie	N €	Capital	Droit sur l'actif composé de N €
<i>Produit d'une structure de compétence SC(1)</i>	<i>N €</i>	<i>Profit potentiel</i>	<i>Valeur d'une épargne représentant un produit de structure de compétence SC(1)</i>
Total	2 N €	Total	Valeur d'un produit de structure de compétence 2 x SC(1)

Cette construction théorique va nous aider à comprendre ce qu'est un échange dans la réalité où il serait dangereux que A et B tiennent une comptabilité « complète » de l'échange comme celle que nous venons de présenter. Par exemple, l'entreprise A vient de prendre possession de sa machine et ce n'est qu'après l'avoir utilisée pour produire et vendre qu'elle constatera l'existence du profit et son niveau s'il existe.

Le principe de prudence exige qu'elle ne comptabilise pas ce profit potentiel. Mais cette situation est différente pour le chercheur qui se place après l'acte d'échange en observant celui-ci sans y prendre part. Au contraire, il est sollicité pour le décrire dans sa totalité afin de pouvoir expliquer au chef d'entreprise ce qui risque de se produire.

Dans la réalité, l'entreprise A va commencer par dégager le résultat de l'exploitation de sa machine en dressant, par exemple, le tableau suivant :

Compte de résultat de l'entreprise A après avoir vendus les produits fabriqués avec la machine B			
Charges		Produits	
Coûts historiques des facteurs consommés	N €	Produit des ventes	2N €
Profit moyen minimum = dotation aux amortissements	N €		
TOTAL	2N €	TOTAL	2N €

A ce compte de résultat correspondra, par exemple, le bilan suivant (en supposant la machine hors d'usage et mise au rebut) :

Bilan de l'entreprise A après avoir vendus les produits fabriqués avec la machine B			
Actif		Passif	
Créances sur les clients	0,5N €	Capital = droit sur l'actif= Valeur d'un produit de structure de compétence SC(1)	N €
Trésorerie	1,5N €	Profit moyen minimum = amortissement	N €
TOTAL	2 N €	TOTAL	2 N €

Comme nous pouvons le constater, la comptabilité met en évidence la manière dont la valeur se reproduit (dans notre exemple, à l'identique) dans le temps grâce à l'existence du profit qui est l'objet de l'acte d'échange.

Mais il est possible aussi que la vente de ses produits soit plus favorable à l'entreprise A parce qu'elle possède un avantage concurrentiel sur ses concurrents lui permettant de vendre sa production, non pas 2N € mais 2,5N €. Dans ce cas, le compte de résultat se présentera de la manière suivante :

Compte de résultat de l'entreprise A après avoir vendus les produits fabriqués avec la machine B			
Charges		Produits	
Coûts historiques des facteurs consommés	N €	Produit des ventes	2,5N €
<i>Profit moyen minimum = dotation aux amortissements</i>	N €		
Résultat bénéficiaire = rente « commerciale » réelle	0,5N €		

TOTAL	2,5N €	TOTAL	2,5N €
--------------	---------------	--------------	---------------

A ce compte de résultat correspondra le bilan :

Bilan de l'entreprise A après avoir vendus les produits fabriqués avec la machine B			
Actif		Passif	
Créances sur les clients (0,5x2,5/2)	0,625N €	Capital = droit sur l'actif= Valeur d'un produit de structure de compétence SC(1)	N €
Trésorerie	1,875N €	<i>Profit moyen minimum = amortissement</i>	<i>N €</i>
		Résultat comptable = Rente commerciale réelle	0,5N €
TOTAL	2,5 N €	TOTAL	2,5 N €

Nous voyons apparaître un surplus de 0,5 € par rapport à la situation antérieure qui n'est pas autre chose qu'une rente pour l'entreprise A. Cette rente ne peut pas se justifier par la théorie de la valeur-compétence puisqu'elle est « hors échange », celui-ci ne concernant, stricto sensu, que l'épargne investie et le profit qu'elle doit rapporter. Cette rente existe réellement et est de nature « commerciale » puisqu'elle est relative à l'échange des produits fabriqués et vendus sur le marché par l'entreprise A. Plus son niveau est élevé plus elle constituera un signe de bonne santé de l'entreprise (si nous ne sommes pas en situation de comptabilité créative) et plus elle donnera confiance aux investisseurs.

Ce raisonnement n'est possible que parce que nous avons valorisé les éléments de l'actif et du passif au coût historique qui fournit la base de calcul par rapport à laquelle la transmission de la valeur dans le temps pourra être mise en évidence. Par ailleurs, si l'entreprise A veut distribuer la rente dégagée, elle le pourra parce que celle-ci est « réelle ».

Si les actifs et les passifs, notamment financiers, sont valorisés en juste valeur correspondant à leur prix de marché lorsque celui-ci est efficient et, donc, à leur valeur fondamentale, nous verrons apparaître au bilan une perte ou une rente « financière » correspondant respectivement à la moins-value ou à la plus-value potentielle qui serait générée si les actifs et les passifs étaient vendus sur le marché.

Si nous supposons l'existence d'une plus-value potentielle de 1,5 € sur des actions que l'entreprise A possède sur une autre entreprise, nous obtiendrons le bilan suivant :

Bilan de l'entreprise A après avoir vendus les produits fabriqués avec la machine B			
Actif		Passif	
Créances sur les clients (0,5x2,5/2)	0,625N €	Capital = droit sur l'actif= Valeur d'un produit de structure de compétence SC(1)	N €
Trésorerie réelle	1,875N €	<i>Profit moyen minimum = amortissement</i>	<i>N €</i>
		Résultat comptable = Rente commerciale réelle	0,5N €
Ecart sur actifs financiers	1,5 €	Rente financière potentielle	1,5 €
TOTAL	4 N €	TOTAL	4 N €

Nous voyons sur ce bilan que cette rente financière ne correspond à aucun produit de structure de compétence SC(?) puisqu'elle a pour origine l'activité spéculative de certains opérateurs. Elle n'a aucune consistance réelle or, telle qu'elle apparaît dans le bilan, elle est susceptible d'être distribuée, ce qui ne va pas sans poser des problèmes éventuellement de trésorerie à l'entreprise considérée dans son rôle économique et commercial.

Il nous semble que ce soit un abus de langage que de parler de création de valeur dans la mesure où aucune valeur n'est réellement créée. Elle correspond simplement à la distribution d'un pouvoir d'achat sur les biens et services existants qu'elle n'a pas contribué, en général, à produire. Ce pouvoir d'achat considérable destiné à un petit groupe de personnes creuse les inégalités comme jamais ce fut le cas avant le début des années 1980. Le jeu de bascule entre ceux qui profite de ce pouvoir d'achat supplémentaire et les autres qui ne perçoivent pratiquement rien de plus s'opère essentiellement via l'inflation du prix d'achat et de la location de l'immobilier.

Par ailleurs, la volonté d'étendre la juste valeur à tous les actifs et passifs risque d'amener des distorsions de valeurs dans ceux-ci dont la cohérence d'ensemble dans la construction et le maintien de l'organisation de l'entreprise sera remise en question.

Enfin, nous pouvons constater que l'existence de cette rente financière potentielle est une incitation permanente à utiliser la trésorerie pour racheter les actions de la société qui porte juridiquement l'entreprise afin que l'augmentation de la demande fasse augmenter le cours et que la diminution du nombre d'actions en fasse augmenter le dividende. Or, la trésorerie serait plus judicieusement utilisée à investir pour créer des richesses et des emplois.

Du point de vue théorique que nous avons adopté sur la valeur-compétence, cette rente financière potentielle qui s'assimile à une valeur actionnariale permet d'augmenter le RoE (return on equity) qui mesure la rentabilité des fonds propres en étant formé par l'addition du dividende et des plus-values annuelles des titres ramenée fonds propres tels qu'ils apparaissent au bilan. Or, le RoE peut durablement augmenter beaucoup plus vite que la rentabilité économique proprement dite en jouant sur le levier d'endettement qui correspond au ratio des dettes ramenées aux fonds propres, dans la mesure où le taux d'intérêt des prêts est inférieur au taux de rentabilité exigé des investisseurs. Certains d'entre eux très puissants sur les marchés, les fonds de pension notamment, profitèrent de la globalisation des marchés monétaires et financiers à partir du milieu des années 1990 pour provoquer sur les places financières du monde entier l'hégémonie de la valeur actionnariale, celle-ci ayant besoin de la juste valeur et de la comptabilité associée pour pouvoir s'octroyer des plus-values spéculatives considérables.

4 – Conséquences pour l'entreprise

Les marchés financiers ont pris un tournant brutal à la charnière des années 1970 et 1980 en recherchant des plus-values importantes à court terme alors que, traditionnellement, leur comportement était mû par l'attrait de dividendes réguliers augmentant sensiblement au rythme du développement de l'entreprise concernée et de la croissance économique ambiante.

En considérant que l'entreprise est une entité extérieure aux propriétaires, les dirigeants ont été amenés à penser que le capital présentait un coût et, dans le but de faire jouer l'effet de levier, à comparer celui-ci à celui de l'endettement afin de choisir la meilleure combinaison possible de ces deux sources de financement. Dans ces conditions, un dirigeant pouvait prendre des décisions d'investissement non-conformes au meilleur intérêt des actionnaires parce qu'il n'avait pas à « supporter » le coût des capitaux investis et parce qu'il ne percevait aucune « rémunération » en contrepartie de la valeur créée pour eux. Pour éviter que cela se produise, les systèmes de rémunération des dirigeants furent alignés sur les méthodes d'affectation des capitaux, ce qui permit d'adapter le fonctionnement de l'entreprise sur la création de valeur actionnariale et, ainsi, à passer d'une gouvernance partenariale à une gouvernance actionnariale. Pour satisfaire les objectifs des actionnaires, les dirigeants ont été conduits à utiliser la masse salariale comme variable d'ajustement. Les fonds d'investissement et, a fortiori, les fonds de pension, exigèrent des gestionnaires un rendement non seulement élevé mais stable, sinon croissant. La seule solution pour les dirigeants d'entreprise en cas de fluctuations cycliques fut de réduire les coûts, c'est-à-dire les salaires et, par voie de conséquence, l'emploi. Les conséquences néfastes pour les salariés de cette situation furent amplifiées par l'utilisation de la « juste valeur » remplaçant celle du coût historique. Avec la « juste valeur », correspondant à des prix fournis par des marchés volatils, se dilue la notion même de capital sans lequel l'entreprise comme organisation sociologique créatrice de richesses risque de disparaître. A cette indétermination du capital correspond une insuffisance de fonds de roulement alors que celui-ci devrait garantir un paiement régulier des salaires quel que soit le niveau d'activité. C'est toute la pratique sociale des contrats de travail qui se trouve ici remise en cause. En effet, la valorisation au coût historique et la distinction entre les capitaux propres et les dettes permettent de pouvoir calculer un fonds de roulement qui soit fiable. Or celui-ci est la garantie dernière du paiement des salaires si les affaires ont tendance à régresser. Cette garantie est nécessaire si l'on veut rassurer les salariés en leur proposant des contrats de travail à durée indéterminée. En cas d'un fonds de roulement insuffisamment garni en fonds propres, le paiement régulier des salaires n'est plus garanti et l'on voit alors se développer dans l'entreprise des contrats à durée déterminée et des « intérimaires ». Beaucoup de chefs d'entreprises pensent que c'est par ces derniers contrats qu'ils obtiendront de la « flexibilité ». L'analyse de l'acte d'échange nous indique que c'est certainement une erreur d'interprétation car ce qui devrait être flexible au regard de l'échange, c'est l'entreprise et non le salarié. Celui-ci est considéré comme étant une des parties prenantes. Or, l'invention de l'entreprise à travers l'identification et l'autonomisation des parties prenantes qui était justifiée socialement par la création du contrat de travail et comptablement par

la mise en évidence de la continuité de l'exploitation nécessitant le recours au coût historique, s'est trouvée modifiée par la prise en compte il y a une trentaine d'années de la notion de risque. Pour l'IASB, la continuité de l'exploitation se pose prioritairement par rapport aux apporteurs de capitaux, leur satisfaction de l'information fournie face aux risques étant garante de la satisfaction des autres parties prenantes. La question centrale concernant les parties prenantes est alors de savoir si les états comptables et financiers peuvent rendre compte de l'exposition au risque de l'entreprise.

Face à ces problèmes, la prise en compte de la création de valeur au moment de la réalisation de l'acte d'échange du bien vendu sur le marché client ramène la question de l'origine de la rente à un arrangement efficient des compétences dont l'entreprise dispose et qui lui donne un avantage concurrentiel sur ses marchés. L'évaluation comptable en coût historique fondé sur la valeur-compétence joue alors un rôle fondamental dans la construction de la mesure comptable pour fournir à l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise une information qui soit fiable sur les risques pris mais aussi pour redonner au « capital » son sens économique d'épargne investie sous risque de profit ou de perte lui permettant de favoriser des pratiques dont l'objectif n'est pas de flexibiliser le travail mais de permettre à celui-ci de se développer dans un climat social minimisant les tensions entre les salariés.

Il apparaît ainsi que l'adoption de la « juste valeur » comme critère permettant de justifier la recherche d'une valeur actionnariale maximale à court terme, n'est pas conforme au respect des conditions développée par la théorie de la valeur-compétence et, de ce fait, ne peut être que productrice de crises et de désordres sociaux. Face à celles-ci et au risque de violence qu'elles portent, la théorie girardienne propose une grille de lecture permettant de comprendre leurs développements.

Conclusion

Nous avons voulu montrer dans notre article qu'il existe des lois a-historiques et universelles, extérieures à nous, qui peuvent permettre de normaliser les pratiques comptables, ce qui les rend susceptibles de faire l'objet d'une science. En remontant aux origines de la comptabilité et en interprétant les pratiques des tribus primitives telles que l'on peut les observer encore de nos jours, nous avons proposé le concept de valeur-compétence que nous avons conçu comme un construit social fonction de l'état de développement de la société à un moment donné, ce qui nous a permis de produire une explication théorique de l'échange valeur pour valeur à partir de la Kula mais aussi de la distinction à faire entre le profit et la rente tel que le potlatch la fait apparaître. Il apparaît alors que c'est le profit qui s'échange à travers le temps contre l'épargne initiale investie dans l'activité productive. L'existence d'une rente est le signe que l'entreprise correspondante « fait mieux » que le marché puisque, sur celui-ci, les entreprises ne devraient dégager que le profit moyen social, lequel est le véritable régulateur des échanges dans l'économie. Il s'ensuit qu'en réalisant ce surprofit, l'entreprise se soustrait, au moins temporairement, à la loi du marché. Assigner comme objectif prioritaire et quasi unique aux dirigeants de « faire mieux que le marché » comme dans le cas de la gouvernance actionnariale revient à ériger en norme de comportement la recherche de cet excédent comme un signe distinctif fort d'un bon management. Ceci nous paraît très contestable dans la mesure où ce « bon management » ne peut perdurer qu'au détriment des salariés.

Nous avons alors conçu le nombre comptable comme étant cette valeur-compétence, ce qui nous a permis de construire une explication de la dynamique des échanges fondée sur la nécessaire égalité théorique entre les valeurs échangées, laquelle fournit en même temps un principe permanent, a-historique et universel, sans lequel les phénomènes comptables n'entretiendraient plus entre eux aucune relation nécessaire. La comptabilité n'aurait pas d'objet si elle s'en rapportait exclusivement à la seule subjectivité des coéchangistes lorsqu'elle enregistre un contrat dont les termes seraient alors indéterminés. Cette épistémologie du nombre comptable que nous avons proposée permet d'expliquer ce qu'est un échange sur un marché tout en indiquant ce qui empêche parfois celui-ci de fonctionner normalement. En ce sens, elle est à la fois explicative et normative puisqu'elle propose un modèle de fonctionnement parfait du marché.

Il y a bien un équilibre subjectif sur le marché réel entre les coéchangistes parce que chacun s'en rapporte à la propre idée qu'il se fait de la valeur de l'objet qu'il désire, cette valeur étant mise en relation avec l'usage qu'il compte en tirer. Ainsi, sur le marché réel, loin de reposer sur l'égalité, l'échange suppose l'inégalité car si, pour chaque contractant, l'objet qu'il acquiert ne valait pas plus que celui qu'il cède, il n'aurait aucun motif de participer à l'échange. Or cet équilibre entre les participants relève de la valeur d'usage des objets et non de leur valeur d'échange, laquelle est fonction de la structure de compétences qui a été nécessaire pour produire, stocker et distribuer les biens, ce qui renvoie au domaine théorique dans lequel les valeurs sont égales. En disant cela, nous saisissons l'acte d'échange de l'extérieur sans l'examiner

successivement sous l'angle de vue particulier d'un des contractants. Cela garantit l'objectivité de notre démarche.

Les dysfonctionnements qui affectent les marchés financiers depuis 25 ans sont des dérives associées à la recherche systématique de « la création de valeur » fondée sur la juste valeur qui s'est progressivement imposée comme nouveau ressort de la croissance mondiale au fur et à mesure que s'instaurait le nouveau rapport de forces favorable aux actionnaires. Or, malgré leurs modifications financières et comptables sans précédent, les marchés financiers n'ont toujours pas retrouvé de nos jours la confiance des investisseurs qui se méfient de l'information financière qui leur est transmise. Ils ont besoin qu'elle soit pertinente pour pouvoir apprécier l'utilisation des instruments financiers qui leur sont proposés. Elle est construite à partir de la comptabilité conçue comme un langage commun chargé de rendre homogène la description des activités économiques afin de pouvoir les comparer entre elles. Le rejet actuel de l'information financière peut donc s'interpréter comme une remise en cause de la réforme comptable dont les nouvelles règles produisent une information qui, par son manque de pertinence par rapport aux attentes des parties prenantes dont, bien sûr, les investisseurs, favorise les très graves dysfonctionnements du système économique et financier. Dans ce cadre, il nous semble important de bien distinguer les notions de « valeur » et de « prix » sauf à réserver un sens particulier à l'expression valeur financière qui serait différent de celui que nous avons développé en présentant la valeur-compétence. Par rapport à celle-ci, les plus-values financières assimilées à une « création de valeur » alors qu'elles ne sont que des sortes de « bons d'achats » de biens et de services qui creusent les inégalités sociales.

Il est alors nécessaire que nous prenions en considération le fait que l'ordre social peut s'éloigner de l'ordre naturel vers lequel l'organisation de la société devrait le faire tendre en permanence, les hommes ayant la possibilité de modifier les pratiques par rapport à celle qui devraient tendre vers ce qu'indique la théorie. Ainsi, la théorie comptable que nous avons développée peut déterminer ou non la pratique comptable dans la mesure où celle-ci ressort de la volonté des individus. Elle se veut normative en ce sens qu'elle indique la manière dont la comptabilité doit être tenue. Ce n'est pas pour autant qu'il en ira ainsi comme le montre l'adoption de la juste valeur devant se substituer au coût historique alors que la théorie indique que l'entreprise et l'économie de marché sont construites sur le coût historique.

Nous avons voulu montrer qu'en fondant les relations économiques entre les individus sur des rapports de force, l'utilité contractuelle du nombre comptable proposée par la théorie positive de la comptabilité transforme l'entreprise pour en faire une juxtaposition d'éléments pouvant être vendus séparément sur les marchés financiers au détriment des autres parties prenantes dont, bien sûr, les salariés. La conception du nombre comptable fondé sur son utilité décisionnelle correspond à l'approche latine de l'entreprise dont l'objectif est de conserver et, si possible, de développer dans la durée un capital à travers des échanges valeur pour valeur sur les marchés. Dans un cadre concurrentiel, le nombre comptable historique joue un rôle fondamental pour fournir à l'ensemble des parties prenantes de l'entreprise une information qui soit sincère et régulière. Il permet aussi de redonner au « capital » son sens économique d'épargne investie sous risque de profit ou de perte, ce qui favorise des pratiques de gouvernance dont l'objectif n'est pas de flexibiliser le travail mais de permettre à celui-ci de se développer dans un climat social minimisant les tensions entre les salariés.

Au nombre comptable est ainsi assignée la tâche de substituer l'égalité juridique susceptible de limiter la violence entre les individus au désir mimétique, source de cette violence. Pour cela, il doit représenter une valeur de telle sorte qu'aucun des deux coéchangistes ne se sente lésé dans l'opération d'échange par l'autre. Le nombre comptable doit donc être fondé sur une grandeur qui permette à chaque personne de pouvoir comparer les biens entre eux indépendamment de leur volonté à chercher à prendre plus à l'autre qu'elle ne doit. Cette grandeur est la « valeur d'échange » qui ne peut fluctuer dans le temps pour ne pas que des tensions entre les coéchangistes puissent prendre corps même si le prix de marché dans lequel elle s'exprime évolue en fonction de l'offre et de la demande. En conséquence, les biens inscrits dans les documents comptables doivent l'être à leur valeur d'origine qui permet des comparaisons dans le temps et de décrire la manière dont la valeur se reconstitue de périodes en périodes. Selon cette approche prenant la canalisation de la violence comme fil directeur, l'utilité du nombre comptable est décisionnelle.

Bibliographie

Aristote (2008), *Ethique à Nicomaque, Livre V : La vertu de justice, Chapitre 8 : La justice et la réciprocité Rôle économique de la monnaie*, traduit par Richard Bodéüs, Hachette Livre, Livre de Poche, Classique, Paris.

- Ball et Brown (1968), *Journal of Accounting Research*, University of Chicago Press, Chicago, Vol 6, n° 2.
- Beaver W. H. (1968), “Information Content of Annual Earnings Announcements”, *Journal of Accounting Research*, University of Chicago Press, Chicago, Vol 6, n° 3.
- Boas F. (1921), *Ethnology of the Kwakiutl*, Bureau of American Ethnology.
- Friedman M. (1953), “Essays in Positive Economics”, University of Chicago Press, Chicago.
- Girard R. (1972), “La violence et le sacré”, Grasset, Paris. L'ouvrage a été couronné par l'Académie Française (Fondation Broquette-Gonin) en mai 1973.
- Girard R. (1978), “Des choses cachées depuis la fondation du monde”, avec Jean-Michel Oughourlian et Guy Lefort, Grasset, Paris.
- Granet M. (1934), “La Pensée chinoise”, Albin Michel, Paris.
- Haas J. (2011), *Les comptes doivent s'ancrer dans ce qu'il y a de plus robuste*, entretien avec Marion Leblanc-Wohrer et Antoine Landrot à l'AGEFI le 15 septembre 2011.
- Hobbes T. (1651 édition de 2005), *Léviathan. Traité de la matière, de la forme et du pouvoir ecclésiastique et civil*, version française sous le titre « Léviathan », Vrin, Paris).
- Hoogervorst H. (2011), *La crise ravive le débat sur l'application des IFRS*, L'AGEFI Quotidien par Solenn Poullennec le 13/10/2011.
- Littleton A. C. (1953), *Structure of Accounting Theory*, Monograph n° 5, American Accounting Association, New-York.
- Keynes J. N. (1891), “The Scope and Method of Political Economy”, University of Cambridge, Cambridge.
- Jensen M.C. et Meckling W.H. (1976), “Theory of the Firm: Managerial, Behavior, Agency Costs, and Ownership Structure”, *Journal of Financial Economics*, Vol 3.
- Malinowski B. (1922), *Les argonautes du Pacifique occidental*, Gallimard 1963, Paris, p. 139-141.
- Mattessich R. V. (1957), Towards a General and Axiomatic Foundation of Accountancy, *Accounting Research*, 8, n° 4.
- Montesquieu (1748), « De L'esprit des Lois », Le Livre de Poche 1997, KERVIGNAC 56700.
- Schmandt-Besserat D. (1983), *Tokens and counting*, Biblical Archeologist.
- Watts R. L. et Zimmerman J. L. (1978), “Towards a positive theory of the determination of accounting standards”, *The accounting review*, Vol. 53, january, pp. 112-134.
- Watts R. L. et Zimmerman J. L. (1979), “The Demand for and Supply of Accounting Theories : the Market for Excuses”, *The accounting review*, Vol. 54, april, pp. 273-305.
- Watts R. L. et Zimmerman J. L. (1986), “Positive Accounting Theory”, Englewood Cliffs, Printice-Hall.