

LA NORMALISATION COMPTABLE INTERNATIONALE

Djaouadi Toufik

Université D'Eloued

**Résumé:**

Divers pays jouent un rôle important et déterminant dans la normalisation comptable internationale, les Allemands et les Anglais par exemple. Les premiers ont eu leur période de fructueuse entre 1930 et 1950 grâce à Smalenchbach, les seconds, grâce à Henri Benson, quelques vingt ans plus tard. Mais il ne faut pas oublier que les Français, vers 1890, avaient déjà élaboré des projets de normalisation très complets, avec Eugène Léautey et Adolphe Guibault qui ont abordé la normalisation par le biais de la rationalisation de la comptabilité et de la précision de son vocabulaire. Les américains pour leur part, vers 1920, ont commencé à donner un statut scientifique à la comptabilité et aux études comptables, avec Ananias C. Littleton et William A. Paton qui ont développé les méthodes inductives et déductives et qui ont publié le premier ouvrage de normalisation d'envergure internationale, qui sera le premier d'une longue suite.

**Mots clés:**

Enseignement, Environnement professionnel, Formation, Méthodes de recherche comptable, Normalisation, Profession comptable. Théories de la comptabilité.

**Abstract:**

**Origins of international accounting standardization: the role of French and American:**

Much country had a role significant and determining in international accounting standardization, the German and English people for example. The first had their good period between 1930 and 1950 with Eugen Smalenchbach, the seconds, with Henri Benson, twenty years later. But it should not be forgotten that the French, about 1890, had already worked out very complete projects of standardization, with Eugene Léautey and Adolphe Guibault who studied standardization by the means of the rationalization of the accounting and the precision of his vocabulary. American, for their part, about 1920, started to give a scientific statute to account-ancy and the accounting studies, with Ananias C. Littleton and William A. Paton which developed the analytical and deductive methods and which

published the first book about standardization of international scale, which will be the first of a long succession.

### **1/ Le rôle des professionnels de la comptabilité en France: une approche rationnelle de la comptabilité par le biais de la théorie mathématique.**

Traité théorique et pratique de comptabilité domestique, commerciale, industrielle, financière et agricole. Cet ouvrage, écrit par deux hommes d'expérience fera date dans la littérature comptable francophone à laquelle il ouvre des horizons nouveaux. Ils ont tiré parti de leur association en écrivant un ouvrage qui avait l'ambition de créer un langage comptable précis, d'adosser ce langage à des principes raisonnables et à une théorie scientifique sérieuse et de créer une nomenclature de comptes associée à des modèles de bilans et de résultats rigoureusement formatés. Tous ces points, clairement exposés dans La science des comptes, ont été ultérieurement repris par les théoriciens comptables français qui ont souvent, jusqu'en 1973, privilégié les études relatives à la normalisation des comptabilités, garantie de la précision des nomenclatures, de rationalité et d'uniformité et donné au compte un rôle central de description des opérations économiques fondamentales. Eugène Léautey et Adolphe Guilbault furent des maîtres à penser qui firent école. On leur doit notamment, ensemble ou séparés, L'enseignement commercial et les écoles de commerce en France et dans le monde entier (1886), La science des comptes mise à la portée de tous, traité de comptabilité domestique, commerciale, industrielle, financière et agricole (1889), La science des comptes et la permanence de l'inventaire (1893), Principes généraux de comptabilité (1895), Cours de comptabilité et tenue des livres (1895), Traité des inventaires et des bilans (1897), Introduction comptable à la Science Sociale (1897), Unification des bilans des sociétés par action (1904), Le rôle social de la comptabilité et des comptables (1904).

Il ont rendu des services appréciables à l'enseignement commercial, en rédigeant de nombreux ouvrages conformes aux programmes officiels et en étudiant en détail les écoles commerciales françaises et étrangères et leur système d'enseignement. Ils sont les premiers à défendre l'idée d'une formation à trois niveaux comportant un brevet de teneur de livre, un brevet de comptable et un brevet d'expert comptable, l'idée d'une haute chambre d'experts organisant des chambres comptables régionales veillant aux intérêts matériels et moraux des professionnels, qui auraient une revue comptable, permettant de diffuser des statistiques et des informations fondamentales et enfin d'associations professionnelles à l'image des instituts de Chartered Accountants. Plusieurs comptables français et belges, tels que Gabriel Faure (1919), Deschamps (1910), Gillis (1902), (Vlaemminck, 1956 p.170) ont suivi leurs traces.

Adolphe Guilbault, constitué avec Léautey une association bien équilibrée, créative et professionnelle.

## 1.1 - Rationnaliser les comptes

Sur la base de cette association, Léautey et Guilbault s'efforcèrent de construire une théorie des comptes en justifiant les procédés techniques d'enregistrement. Dans leurs livres, *La science des comptes mise à la portée de tous* (1889) et *Principes généraux de comptabilité* (1895), ils s'efforcent de trouver une base scientifique à la comptabilité en la rattachant à une science principale essayant de la rationaliser.

Pour eux, la comptabilité est une branche des mathématiques. "Tout compte reposant sur une ou plusieurs opérations arithmétiques, il en découle que la comptabilité est une branche de la mathématique, c'est-à-dire de la science qui a pour objet l'étude rationnelle des grandeurs pouvant être dénombrées, mesurées évaluées... Sachant déjà par ce premier raisonnement que la comptabilité est une des branches des mathématiques nous en concluons qu'elle doit être rangée au nombre des sciences exactes". (Léautey et Guilbault 1889, p. 14). Dans la plupart de leurs livres, ils exposent leurs idées sur l'expression mathématique des opérations économiques et de la classification naturelle et rationnelle qui en résulte (Léautey et Guilbault, 1889; 1895; 1897; 1898), mais avec une certaine légèreté. De très nombreux auteurs se sont vraiment inspirés des mathématiques à des degrés divers, et le qualificatif de rationnel semble mieux convenir que celui de mathématique aux travaux de Léautey et Guilbault. Ils sont prédécesseurs de nombreux auteurs de l'école française, tels que Robert Lefort (1926, 1927), Jean Dumarchey (1914), Gabriel Faure (1919) et René Delaporte (1) (1926, 1930, 1936).

Ces auteurs, promoteurs de théories rationnelles, ont réalisé des progrès scientifiques qui ont amélioré notre connaissance de la comptabilité, mais on ne peut pas les comparer avec R. Mattessich (1957, 1964), Y. Ijiri, (1967), J.K. Shank (1972), Z.S. Zannetos (1963), J. Bouinot (1972) et bien d'autres. Même si Léautey et Guilbault ont une approche limitée des mathématiques, leur technique comptable, elle est irréprochable. Le "système Léautey Guilbault", c'est d'abord un système de définitions. Pour ce qui concerne le mécanisme des comptes, Léautey et Guilbault sont représentatifs du courant de la "théorie de la double personnalité". Depuis Mathieu de la Porte plusieurs auteurs, comme Coffy (1833), avaient insisté sur la nécessité d'établir une distinction entre l'entreprise et son propriétaire. La théorie de la double personnalité de Léautey et Guilbault suppose un dédoublement mental de la personnalité du négociant que l'on considère, d'une part, sous son aspect de capitaliste apporteur de fonds et, d'autre part, sous celui de gérant ou de commerçant. On peut donc admettre que le capitaliste a livré une somme au commerçant, qui l'en a crédité dans un compte Capital et qui s'en est débité dans un compte de valeur. Donc, suivant cette théorie, le capitaliste est représenté par le compte Capital et le commerçant par tous les comptes de valeurs matérielles". (Vlaemminck, 1956). Léautey et Guilbault expliquent que tous les comptes de valeurs matérielles pourraient s'appeler du nom du commerçant lui-même, lequel n'aurait pour toute comptabilité qu'un seul compte, le sien opposé à celui des tiers en

relation d'affaires avec lui, ce qui nous renvoie à une conception archaïque de la comptabilité fondée sur la formule éculée disant que "Tout compte qui reçoit, Doit; tout compte qui donne, A". Cette s'est toujours heurtée, comme l'a souligné jadis J. Dumarchey, au fonctionnement du compte Pertes et Profits, et faire d'une entité une personne ne permet pas de donner une explication scientifique à la comptabilité.

### 1.2 - Un nouveau langage comptable et de nouveaux instruments financiers:

Malgré la faiblesse des développements sur la théorie des comptes qui ramènent nos auteurs à des proportions plus humaines, ils utilisent cette théorie pour poser les fondements d'une comptabilité typiquement continentale, à base de nomenclature et de modèles d'états comptables.

### 1.3. Unification d'une nomenclature et d'une classification:

Dans la deuxième partie de La science des comptes mise à la portée de tous ils rappellent qu'il y a deux grandes classes de comptes, "les comptes de l'action de l'homme sur la matière et les forces en vue de les approprier à ses besoins et de constituer la valeur d'échange ou capital. La première classe est celle des utilités-capitales elles-mêmes ou des valeurs domestiques ou sociales, évaluables en monnaie de compte et transmissibles, dans les faits de leur production, de leur échange et de leur consommation, de leur accumulation et de leur administration. La seconde classe comprend les comptes des personnes intéressées dans les transmissions qui résultent de ces faits". (L.G. 1889, p.112-

113). Les auteurs distinguent quatre séries de comptes "formant une classification conforme à la nature des choses":

1re série: A – Comptes du capital ancien ou antécédent;

2e série: B – Comptes des valeurs d'inventaire (capital antécédent transformé au moyen d'actions), au prix de revient;

3e série: C – Comptes de tiers, acheteurs ou vendeurs, au prix de transaction;

4e série: X – Comptes de résultats, transitoires, du capital nouveau ou conséquent, récepteurs des différences qui se produisent dans les opérations entre le prix de revient et le prix de cession des valeurs échangées.

A partir de ces quatre catégories de comptes, les auteurs développent une nomenclature détaillée. Ils ont défriché un domaine qui sera ensuite exploré simultanément par L. Batardon (1911) et l'allemand J. Schär qui ont développé les premières réflexions modernes sur les tableaux synoptiques de comptes, avant E. Smallenbach et son plan comptable. Ils proposent d'abord une balance - bilan qui selon eux aurait l'avantage d'astreindre les

comptables à la classification rigoureuse des comptes en raison de leur nature et de leur fonction, sans cela les bilans "cessent d'être clairs pour devenir plus ou moins embrouillés". Le capital est à la base; il est connu et enregistré dans un compte que les opérations de l'exercice ne doivent pas modifier. Le capital initial est transformé en valeurs d'inventaire dont le prix de revient est déterminé dans les comptes. Il y a ensuite les comptes de personnes avec qui les échanges ont lieu à un prix de transaction, également fixé dans les comptes de ces personnes. La différence entre le prix de revient et le prix de cession est portée dans une dernière série de comptes de résultats, l'équation économique de l'échange se trouve résolue par la comptabilité d'une manière méthodique et mathématique. Les différents états comptables ne sont que les réceptacles automatiques, incontournables et terminaux des opérations précédemment exposées, qui ont débuté par des principes mathématiques initiaux, relayés par l'intermédiaire des comptes. Et pour finir ils aboutissent à un bilan très proche, par la forme et par l'esprit, de celui du Plan comptable général français de 1947 ou du plan comptable libanais de 1964, avec les rubriques Actif immobilisé, Réalisable à long terme et Réalisable à court terme à l'Actif, Passif envers la société elle-même, A long terme, Exigible immédiatement ou à court terme au passif. L'ambition de Léautey et de Guilbault de créer un langage comptable précis, un système de raisonnement comptable et une panoplie d'états financiers a été correctement réalisée. Ils ont réussi à créer un système de comptabilité dans une forme très acceptable, et les experts-comptables et les professeurs de comptabilité contemporains peuvent constater leur haut niveau élevé de technique comptable et la pertinence des nomenclatures et des modèles d'états financiers qu'ils proposent. Ils n'ont pas tout à fait réussi à dégager de ces pratiques, par induction, des principes aussi raisonnables qu'ils l'auraient souhaité et une théorie scientifique suffisamment sérieuse pour s'imposer. Ils n'ont peut être pas non plus été assez rigoureux dans la conception abstraite des comptes, mais leur œuvre de pionniers mérite le respect et ils constituent un maillon indispensable de la chaîne des auteurs comptables de l'école francophone. Sans eux, beaucoup de développements ultérieurs de la pensée comptable auraient été moins précis et moins performants. Ce dont les français Léautey et Guilbault rêvaient, les américains Littleton et Paton l'ont réalisé.

## **2 - Le rôle des professionnels de la comptabilité aux Etats Unis: un développement séparé puis conjoint de la méthode inductive et de la méthode déductive:**

A. C. Littleton (USA, 1886-1974) et W. A. Patton (USA, 1889-1991) ont écrit en collaboration un classique, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, résultat d'un siècle de pensée comptable qui a jeté en 1940 les bases sérieuses de la normalisation comptable contemporaine. Une partie de leur pensée commune réunie dans cet ouvrage, ne peut pas faire oublier leurs divergences, mais aussi leurs ressemblances. Littleton est un tenant de la méthode inductive, Paton un partisan de la méthode déductive. Ils peuvent se rejoindre sur les résultats. Tous les deux ont écrit des thèses remarquables sur des sujets ambitieux. La thèse de Littleton, *Accounting Evolution to 1900*, soutenue en 1931 et

publiée en 1933 est considérée comme un modèle d'histoire de la comptabilité, la thèse de Paton, *The Theory of Accounts*, soutenue en 1916, a été révisée, augmentée et publiée en 1917 sous le titre *Accounting Theory – With Special Reference to the Corporate Enterprise*. Paton et Littleton sont les héritiers d'une tradition américaine avec laquelle ils sont en phase, mais ils constituent aussi un point de départ pour les nouvelles générations. Les précurseurs, mercantilistes au sens économique du terme Bennet, Cronhelm et Marsh, ont influencé les pères fondateurs Jones, Forster, Duff, le trio Bryant, Stratton et Packard et Folsom, qui ont inspiré eux-mêmes Sprague et Hatfield. Paton et Littleton ont su faire, dans une certaine mesure la synthèse de la pensée de leurs prédécesseurs et lancer des idées fondatrices développées ultérieurement par leurs successeurs, dans les universités autant que dans les organisations professionnelles.

A.C. Littleton, de 1915 à 1952, a été un des pionniers de l'enseignement comptable américain. Il est devenu un enseignant respecté dans le domaine de l'élaboration et du développement des cours de comptabilité, de la direction de thèses de doctorats et de la recherche. Le professeur Scovill, responsable du programme d'enseignement comptable de l'université de l'Illinois demanda, dans les années 1920 à Littleton de concevoir un cours de comptabilité à fort contenu théorique destiné aux étudiants de licence, le tout premier du genre. Ce cours eut beaucoup de succès et il parut opportun de le diviser en un cours théorique et un cours historique. Une fois enclenchée, la spécialisation des cours a continué touchant de nouveaux secteurs de la connaissance comptable; le processus de la division dans de nouveaux secteurs a continué. Jusqu'à sa retraite en 1952, il veilla au contenu et à la pertinence des cours. Durant toute sa vie de professeur de comptabilité, Littleton a eu beaucoup d'idées pour faire de la comptabilité un instrument de gestion particulièrement adapté à la vie des affaires. Il a développé le concept de coût historique qui n'avait pas que des partisans, il a senti l'impact de l'inflation des années 1920 et de la déflation des années 1930 non seulement sur l'économie mais encore sur les comptes publiés par les entreprises. Même si ce n'est peut être plus pour longtemps, avec la référence actuelle à la juste valeur, le concept historique de coût est encore à la base de la comptabilité financière classique. D'autre part, Littleton a souvent souligné le rôle essentiel de la détermination du résultat dans la théorie comptable. Il est aussi très attaché aux méthodes d'allocation des coûts, ce qui l'a conduit, avec Paton, au concept d'association des revenus et des coûts.

Enfin, il a toujours estimé que la structure de la théorie de la comptabilité était fondée sur des principes inductifs essentiellement tirés de l'expérience et de l'action, ce qui continue à être un thème important de discussion théorique.

Littleton a été, très tôt, respecté par les milieux comptables américains et internationaux et il fut l'un des premiers à accéder au Panthéon des comptables américains (the Hall of Fame). Paton, quand à lui, est l'un des fondateurs et l'un des premiers présidents de l'American Association of University Instructors in Accounting, créée en 1916 et devenue

depuis l'American Accounting Association. Il fut à l'origine de la revue The Accounting Review en 1926 et il occupa les fonctions d'éditeur et de directeur les 3 premières années. Il collabora aussi à la revue économique conservatrice The Freeman. Il travailla pour l'AICPA (American Institute of Certified Accountants) de 1931 à 1950 même si depuis 1927, année où il devint expert comptable son expérience pratique était limitée.

### 2.1 - La pratique de Littleton au service de la pensée inductive:

Il y a plusieurs façon d'appréhender les théories comptables: on peut d'abord les considérer comme des langages et tenter d'en déterminer les structures (théories structurelles), les comportements qu'elles sous-tendent ou qu'elles induisent (théories comportementales) ou les interprétations qu'elles établissent (théories sémantiques). Les théories peuvent aussi être classées en fonction des méthodes de raisonnement en théories inductives et théories déductives, on peut enfin tenir compte de la démarche constatant une réalité (théories descriptives ou positives) ou souhaitant la dépasser (théories normatives). A.C. Littleton est essentiellement un théoricien de l'école inductive, intéressé par les questions structurelles se référant à des méthodes descriptives et positives.

Particulièrement dans son ouvrage de 1953, Littleton est dans la continuité de ces théoriciens de l'école inductive, dont H.R. Hatfield (La comptabilité, ses principes et ses problèmes, 1927) et S. Gilman (Conception comptable du profit, 1939) avant lui, Ijiri (Théorie de la mesure comptable, 1975), G.J. Staubus (Théorie inductive de la mesure comptable, 1985) et dans une certaine mesure R.L. Watts et J.L. Zimmerman (Théorie positive de la comptabilité, 1986) après lui, furent les représentants les plus caractéristiques. Pour eux, le développement d'une théorie comptable passe par l'observation préalable des pratiques et l'observation des pratiques implique la mise en œuvre de techniques d'analyses, de méthodes d'enquêtes, d'observations empiriques. Pour Littleton, une observation de la pratique comptable sur une très longue période permet d'établir une théorie comptable. Ce dernier a eu une influence considérable dans le développement de la pensée comptable. On peut notamment lui reconnaître:

- L'utilisation de l'approche inductive pour justifier le développement de la connaissance comptable;
- L'utilisation de la méthode du coût historique pour intégrer la pratique comptable au développement social et économique;
- La mise en évidence du lien entre les états financiers et la structure de la pensée comptable;
- La perception d'une théorie comptable à plusieurs niveaux permettant d'expliquer des relations de différentes natures entre les concepts;

- La construction d'une vision globale de la comptabilité sous forme de corps de connaissances cohérent pouvant constituer une discipline scientifique.

Selon Littleton (Colasse, Saboly, Turillo, 2001) les méthodes comptables sont élaborées par la pratique qui procède par essais et erreurs pour dégager les plus adaptées. Des règles et des procédures sont énoncées et formalisées puis elles sont transmises par la littérature et l'enseignement.

Cette transmission génère des problématiques qui peuvent déboucher sur une théorie. L'expérience a un rôle initial et moteur dans le développement d'une théorie. À partir de nombreux cas d'utilisation, d'une observation sérieuse faite dans des conditions variées, sans qu'il y ait contradiction ou réfutation (Chalmers 1987), la connaissance s'accumule et se capitalise, la meilleure pratique se dégage par un processus de sélection qui n'est pas sans rappeler celui de Darwin.

À partir des connaissances capitalisées, on peut élarguer et généraliser, par concentration ou par percolation. L'un des traits les plus significatifs de la pensée de Littleton est le rôle de la justification (Colasse, Saboly, Turillo, 2001). Si une pratique peut être associée à une justification, on peut mettre en lumière un couple objectif - moyen qui peut être affiné en principe comptable. L'ensemble des correspondances objectif - moyen, formulées en principes comptables, constitue le cadre théorique au sein duquel se développe la pratique comptable. La plupart des moyens comptables classiques, tels que la comptabilité en partie double, les comptes du grand-livre ou la balance peuvent être définis par rapport à l'optique objectifs - moyens et les différents niveaux de regroupement des comptes et des rubriques ne sont pas gratuits, mais ils correspondent à un optimum tiré de l'expérience qui permet de faire des synthèses judicieuses. L'univers construit par Littleton prend racine dans les pratiques comptables, de l'enregistrement des opérations en partie double à la révision des comptes.

Il lui est ensuite difficile de se détacher de ses constatations concrètes, et sa méthode est inductive seulement en partie, il utilise les méthodes d'induction beaucoup plus au niveau des moyens qu'au niveau des objectifs. Ses observations ne sont pas neutres et font l'objet d'hypothèses orientées.

Curieusement il utilise une méthode hypothético – inductive préscientifique plutôt qu'une méthode rigoureusement déductive, qui devrait être inductive sur les tenants avant d'être inductive sur les aboutissants.

Littleton décrit les pratiques parce qu'elles sont en relation avec des objectifs et on peut en déduire des principes qui permettent, par rétroaction, de justifier lesdites pratiques. Il boucle un cercle logique qui ne permet pas de se projeter dans le futur et de faire des prévisions. Les buts poursuivis par les utilisateurs sont aussi un point faible de sa méthode,

car ils sont présupposés et non par déterminés de manière scientifique. La pensée de Littleton débouche sur un système de justification, de rationalisation plutôt que sur une approche théorique. C'est une approche qui existait déjà dans l'étude des sciences et des techniques, mais Littleton a été le premier à l'appliquer à la comptabilité. Si d'autres chercheurs, comme Staubus (1985) ont pu ensuite aller plus loin en complétant l'approche inductive par une approche anthropologique débouchant sur un modèle directement utilisable pour élaborer un cadre conceptuel et si ensuite les organismes de normalisation ont pu élaborer des cadres conceptuels opérationnels, on le doit au travail préliminaire de Littleton. La connaissance théorique antérieure au choix des données observées induit un système de représentation implicite et fait peser un doute sur l'objectivité et la neutralité de celles-ci et on bute sur des phénomènes de circularité difficiles à maîtriser.

## 2.2 – La définition du concept d'entité dans la pensée déductive de Paton:

Les théoriciens américains de l'approche déductive en comptabilité, W.A. Paton (Théorie de la comptabilité, 1922), J.B. Canning (Economie de la comptabilité, 1929), H.W. Sweeney (Comptabilité en monnaie stable, 1936), K. MacNeal (La vérité en comptabilité, 1939), E.O. Edwards et P.W. Bell (Théorie et mesure du résultat comptable, 1961), M. Moonitz (Les postulats fondamentaux de la comptabilité, 1961), R.T. Sprouse et M. Moonitz (Essai de généralisation des principes comptables des entreprises, 1962) se sont surtout intéressés à la mesure du résultat comptable afin que la même évaluation soit acceptable par tous les utilisateurs. Ils ont cherché à appliquer des règles comptables utilisant les valeurs actuelles. Ils partent des notions économiques de profit et de richesse et les intègrent dans le contexte comptable. En plus de leur démarche déductive, ils ont une approche normative et se réfèrent à ce que devrait être la comptabilité idéale. Ces auteurs, dans leur démarche déductive, prônent des changements de nature normative; pour eux, les comptables doivent penser à ce que la comptabilité devrait être. Souvent, ils identifient les objectifs idéaux de la comptabilité, font l'inventaire des utilisateurs des informations comptables, déterminent les besoins comptables de ces utilisateurs, et en déduisent les types de données comptables aptes à satisfaire les besoins des utilisateurs en respectant les objectifs généraux de la comptabilité. Ils sont à l'opposé des tenants de la méthode inductive: leur appui théorique est solide, leurs hypothèses sont cohérentes, mais elles n'ont pas de lien évident avec la réalité. W.A. Paton est à la fois le premier théoricien comptable américain, et le premier tenant de l'école déductive.

Ses théories ont été influencées par d'autres auteurs qui l'ont précédé, particulièrement C.E. Sprague (L'algèbre des comptes, 1880; La philosophie des comptes, 1908) et H.R. Hatfield (La comptabilité moderne: ses principes et quelques uns de ses problèmes, 1909) dont les ouvrages ont constitué le point de départ de sa propre réflexion théorique, spécialement au sujet de l'entité. Il a aussi été influencé par H.W. Sweeney (Comptabilité en monnaie stable, 1936) qui l'a éclairé en matière de stabilité monétaire.

Taggart (1976) raconte avec force détails qu'à l'automne 1912, un jeune étudiant à la tête rousse du nom d'Andrew Paton utilisait un des premiers livres de William Morse Cole intitulé *Accounting and Auditing*. Cet étudiant trouvait le niveau de ce livre très faible, notamment à cause de règles du type: "On débite ce qui rentre dans l'entreprise, on crédite ce qui en sort". Si Paton n'avait eu que ce livre, il ne serait jamais devenu un professeur de comptabilité éminent, mais heureusement, son enseignant David Friday, savait reconnaître les bons livres et les mauvais. Il mit à la disposition des étudiants un exemplaire du livre de Hatfield, *Modern Accounting*. Ce fut une révélation pour Paton, stimulé par cet ouvrage. Quand, un peu plus tard il put lire le livre de Sprague *The Philosophy of Accounts*, Paton fut définitivement séduit par la comptabilité théorique. Le professeur Friday mit un exemplaire des ouvrages de Hatfield et de Sprague en réserve dans la bibliothèque de l'université et Paton en fit un large usage. Ces textes furent le point de départ de sa propre théorie, telle qu'elle apparaît dans

*Accounting Theory: With special reference to the corporate enterprise*. Cet ouvrage est une version améliorée de sa thèse de doctorat. Dans son livre *Accounting Theory*, Paton propose de remplacer le point de vue du propriétaire par le point de vue de l'entité, il donne donc priorité à l'entreprise, contrairement à la vision de Sprague. Pour lui l'approche choisie par Hatfield et Sprague ne correspondait plus aux conditions de fonctionnement de l'entreprise moderne (1922, xiii), ce qui a été confirmé plus tard, notamment dans l'ouvrage de Berle et Means de 1932, *The Modern Corporation and Private Property*. Paton a été également très influencé par l'ouvrage de Sweeny de 1936, *Stabilized Accounting*, un texte qu'il citait très fréquemment (Zeff, 1979, p. 92). Paton préférait la comptabilité en coût de remplacement qui lui paraissait plus logique, même s'il était conscient que pour les usines entières ou les opérations à long terme ils ne sont pas faciles à déterminer. Il n'était pas vraiment opposé à la comptabilité en coût historique privilégiée par Littleton, à condition de donner des informations complémentaires sur l'inflation. Il considérait, dans cette période troublée, que les variations de prix et l'inflation surévaluaient les résultats et que le gouvernement fédéral confisquait ce profit virtuel dans des conditions artificielles. On ne peut pas contester son rôle de pionnier reconnaissant l'importance du cours de change et de l'influence de l'inflation dans la présentation des comptes. Paton a aussi apporté une contribution aux pratiques comptables au delà de ses contributions à la théorie de comptabilité. En plus des 20 000 étudiants à qui il a enseigné directement au cours de sa longue carrière, ses manuels et ses articles ont été lus par une masse de praticiens. *Essentials of Accounting* a été non seulement lu sur les campus par les étudiants, mais a été réimprimé à l'usage des soldats américains dans les années 40 (Paton 1978, p. 5). Plusieurs textes ont été traduits en d'autres langues, y compris en chinois et en espagnol. Paton a entrepris une révision du Manuel du comptable (*Accountant's Handbook*) importante où il a réécrit 60 % du total, et pour les deux éditions suivantes de 1943 et 1978 il a coordonné le travail de 90 éditeurs et collaborateurs. Ce manuel a longtemps été considéré comme la

référence incontournable des professionnels et il a reconnu lui-même que ce travail lui avait permis de répandre "l'évangile de Paton" plus largement (Paton 1978, p. 6).

### 2.3 – La naissance de la normalization dans le monde:

La monographie de Paton et Littleton *An Introduction to Corporate Accounting Standards* (1940) constitue un de compromis. Cette monographie représente le premier effort organisé en vue de la formulation d'un ensemble coordonné de propositions pouvant servir de base aux praticiens de la comptabilité. Ils ont essayé d'intégrer en un ensemble les notions fondamentales de la comptabilité plutôt que d'énoncer des normes proprement dites. Ils ont ébauché un premier cadre conceptuel à l'intérieur duquel un corps de normes relatives à la comptabilité des sociétés a pu ensuite être développé. Cet ouvrage allait avoir une influence considérable d'abord parce qu'il présentait un exposé logique et raisonné: il ne s'agissait plus d'une simple énumération de pratiques comptables, plus ou moins organisées, mais les auteurs, à la lumière de leur grande expérience dans tous les domaines de la comptabilité théorique et pratique, proposaient une méthode pour élaborer un cadre conceptuel, méthode qui allait être utilisée, avec des variantes, dans de nombreux ouvrages futurs. Parmi ces idées:

- Une entreprise est en elle-même une entité, différente de ses propriétaires, de ses investisseurs ou de tout autre ayant droit, d'où le postulat de la personnalité de l'entreprise.
- La permanence de l'entreprise est la situation la plus courante, d'où le postulat de la continuité de l'exploitation.
- Le prix exprimé en monnaie est le dénominateur commun qui permet de présenter des objets divers de façon homogène dans les comptes, d'où le postulat de l'unité monétaire.
- L'activité industrielle et commerciale consiste à transformer des fournitures entrées (matériaux, main-d'oeuvre, etc.) en éléments sortis (produits ou services).
- Les coûts en entrée mesurent l'effort consenti et les produits en sortie mesurent la réalisation ou la constatation de l'effort.
- La comptabilité devrait reposer, autant que possible, sur des critères vérifiables et objectifs.

Cet ouvrage a eu aussi une influence considérable jusqu'à nos jours parce qu'il affirme que la plus importante responsabilité de l'entreprise en matière de comptabilité est de fournir de l'information aux investisseurs et les investisseurs sont les principaux destinataires du cadre conceptuel de l'IASB. Si un ouvrage a inspiré plusieurs générations d'universitaires et de

praticiens, en leur faisant considérer la supériorité des principes énoncés, la pertinence du procédé de détermination du résultat et l'importance des questions financières en comptabilité, c'est bien celui-ci (Previts et Robinson 1994, p. 313).

## Conclusion

La place de Ananias C. Littleton et William A. Paton au Panthéon des auteurs comptables américains n'est pas usurpée. Ils ont été des hommes d'influence, au meilleur sens du terme. Cumulant et capitalisant leurs activités d'universitaires, d'auteurs à succès et de professionnels de la comptabilité, ils ont su tirer parti, séparément et ensemble par l'intermédiaire de leur ouvrage commun des multiples opportunités que leur offrait la société américaine. Ils se sont consacrés à l'enseignement, à son organisation, à son développement, à la recherche, sans faire de concession, à l'édition, sans céder à la facilité, à la collaboration aux revues comptables les plus prestigieuses et aux organisations et comités professionnels, qui leur ont octroyé les plus prestigieuses récompenses. Ils ont été parmi les premiers théoriciens américains, utilisant judicieusement les idées de leurs prédécesseurs et préparant efficacement la voie à leurs successeurs. La méthode inductive préconisée par l'un, la méthode déductive préférée par l'autre ont trouvé un terrain de compromis justifiant une démarche suffisamment élaborée pour déboucher sur des concepts et des normes qui ont pu franchir les années et rester des références. Quelques années après Léautey et Guilbault, ils ont su faire faire un pas de géant à la comptabilité telle que nous la connaissons et c'est grâce à ces quatre pionniers que la comptabilité internationale normalisée a pu se développer.

## BIBLIOGRAPHIE

- 1/ American Accounting Association (1977), A Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance, Sarasota, AAA.
- 2/ Degos J.G. (1998), Histoire de la comptabilité, Presses universitaires de France, Paris.
- 3/ Degos J.G. (2004), "Histoire des diplômés d'expertise comptable français des origines à nos jours", Cahier du CRECI de l'IAE de Montesquieu - Bordeaux IV, n° 2004-07.
- 4/ Delaporte R. (1926), La comptabilité d'après des principes rationnels basés sur les mouvements des valeurs et les gran-deurs arithmétiques, Paris.
- 5/ Dumarchey J. (1925), La comptabilité moderne: Essai de constitution rationnelle d'une discipline comptable du triple point de vue philosophique, scientifique et technique, Gauthier-Villars, Paris.

- 6/ Faure G. (1919), Comptabilité générale, Masson, Paris.
- 7/ Ijiri Y. (1967), The Foundations of Income Measurement, Prentice Hall International, Englewood Cliffs.
- 8/ Knight C.L., Previts G.J., Ratcliffe T.A. (1976), A Reference Chronology of Events Significant to the Development of Accounting in the United States, Academy of Accounting Historians.
- 9/ Léautey E. (1886), L'enseignement commercial et les Ecoles de commerce en France et dans le monde entier, Librairie comptable et administrative et Guillaumin, Paris.
- 10/ Littleton A.C., Yamey B.S. (1956), Studies in the History of Accounting, London, Sweet and Maxwell Ltd.
- 11/ Vlaemminck J. H., Histoire et doctrines de la comptabilité· Editions du Treurenberg et Dunod, 1956, Bruxelles et Paris. Réimpression: éditions Pragnos, Vesoul, 1979.
- 12/ Previts G.J., Merino B.D. (1998), A History of Accountancy in the United States, The Cultural Significance of Accounting· Columbus, Ohio State University Press.