



HAL
open science

Le rapport paradoxal de l'économie scientifique à la quantification des phénomènes économiques le cas de la "positive accounting theory"

Eve Chiapello, A. Desrosières

► **To cite this version:**

Eve Chiapello, A. Desrosières. Le rapport paradoxal de l'économie scientifique à la quantification des phénomènes économiques le cas de la "positive accounting theory". Normes et Mondialisation, May 2004, France. pp.CD-Rom. halshs-00593025

HAL Id: halshs-00593025

<https://shs.hal.science/halshs-00593025>

Submitted on 13 May 2011

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.

LE RAPPORT PARADOXAL DE L'ECONOMIE SCIENTIFIQUE A LA QUANTIFICATION DES PHENOMENES ECONOMIQUES LE CAS DE LA « POSITIVE ACCOUNTING THEORY »

Chiapello Eve, Professeur, Groupe HEC
1 rue de la Libération
78351 Jouy-en-Josas cedex
Téléphone : 01.39.67.94.41
Télécopie : 01.39.67.70.86
Chiapello@hec.fr

Desrosières Alain, INSEE
Timbre D 250
18 boulevard Adolphe Pinard
75014 Paris
Téléphone :
Télécopie :
Alain.Desrosieres@insee.fr

Résumé

Nous traitons dans cet article de la quantification économique, et de son utilisation par la recherche en économie, en embrassant ses différentes sources, qu'elles soient comptables ou statistiques.

Diverses interrogations nous ont guidés. La première est la méconnaissance qu'ont souvent les économistes des opérations de quantification de l'économie, notamment comptables, qui leur sont pourtant utiles dans leurs travaux empiriques. La seconde est l'accroissement historique de cette méconnaissance depuis les années 1950. La troisième est la multiplicité des façons d'envisager la quantification de l'économie (la quantification en général) au sein du champ économique (des sciences sociales en général). Notre hypothèse est ici qu'un déploiement précis des modes de relation aux quantifications qu'entretiennent les chercheurs permet d'apporter des réponses aux trois interrogations mentionnées.

Mots clés : Théorie positive de la comptabilité, réalisme, constructivisme, quantification de l'économie

Abstract

This article is about economic quantification and its use in economics. We embrace the different sources of quantification, that is accountings sources as well as statistical sources. Different problems motivated the article. The first is the frequent ignorance of the economists of the operations of economic quantification of the economy, in particular of accounting quantification, whereas they consume a lot of these quantifications. The second is the historical growth of this ignorance since the 1950s. The third is the multiplicity in the ways to look at the economic quantification (the quantification in general) within the economic field (the social sciences field in general).

Our assumption is that a precise analysis of the different modes of relation to the quantifications that we can observe is a way to understand better the three above mentioned problems.

Key words: Positive accounting theory, realism, constructivism, economic quantification

La « scientificisation » de l'économie a impliqué, au cours des 19^{ème} et 20^{ème} siècles, la mise en œuvre de deux innovations distinctes : la *quantification* et la *mathématisation*. Ces deux transformations n'ont convergé que dans les années 1930, avec l'essor de l'économétrie et de la modélisation. L'histoire de la naissance et de la diffusion de cette « économie outillée » (*tool-based economics*), a été maintenant bien travaillée (Morgan, 1990, Armatte, 1995). Mais, en assimilant quantification et mathématisation, ce récit classique met implicitement l'accent sur celle-ci au détriment de celle-là. Pour beaucoup d'analystes des procédures de modélisation (à quelques exceptions près), tout se passe comme si c'était la même chose. En effet, l'opération de mesure proprement dite ne semble pas, dans ces récits, l'étape épistémologique décisive, alors que la mathématisation focalise l'intérêt. Il ne s'agit pas ici de reprendre le débat récurrent sur celle-ci, mais de considérer la « scientificisation » de l'économie sous un aspect moins fréquenté, celui de sa « métrologie ». Il se trouve que, si la « modélisation » (l'étape qui vient *après* la quantification) a fait l'objet de nombreux et riches travaux (Armatte et Dahan 2003), celle-ci en revanche a été moins étudiée. Les « sources » de la quantification de l'économie sont multiples : comptabilités d'entreprises, mercuriales de prix, enquêtes statistiques et recensements divers. Les chercheurs en sciences sociales ne les pensent ni ne les utilisent pas de la même façon, selon leur discipline.

Les objectifs que nous poursuivons dans cet article sont multiples. En effet nous souhaitons traiter de la quantification économique en embrassant ses différentes sources, qu'elles soient comptables ou statistiques. La comptabilité est donc ici envisagée avant tout comme une source de quantification économique à la fois directe et indirecte, puisqu'elle sert de base assez largement méconnue à la plupart des agrégats produits par les instituts de statistiques. Diverses interrogations nous ont guidés. La *première* est la méconnaissance qu'ont souvent les économistes des opérations de quantification de l'économie qui leur sont pourtant utiles dans leurs travaux empiriques. La *seconde* est l'accentuation historique de cette méconnaissance depuis les années 1950. La *troisième* est la multiplicité des façons d'envisager la quantification de l'économie (la quantification en général) au sein du champ économique (des sciences sociales en général) qui se présentent comme autant de positions assez largement irréconciliables et produisant des positions paradoxales lorsqu'on cherche à les combiner. Notre hypothèse est ici qu'un déploiement précis des modes de relation aux quantifications qu'entretiennent les chercheurs permet d'apporter des réponses aux trois interrogations mentionnées.

Un premier axe de différenciation des attitudes au sein des communauté de chercheurs par rapport à la quantification économique peut être envisagé¹. D'une part certains travaux font grand usage de données quantifiées dans leur argumentation, et les utilisent sans interroger, au-delà de quelques précautions méthodologiques, les modes de production de ces chiffres. Ces travaux sont situés « en aval de la boîte noire » de production des chiffres, c'est-à-dire à la sortie des bases de données. La « qualité » de ces bases est tenue pour acquise, et la définition des chiffres qui y figurent considérée comme univoque. Seules comptent alors la méthode de traitement statistique et sa rigueur. D'autre part, d'autres travaux, situés, eux, « en amont de la boîte noire », ont pour point commun de s'interroger sur l'activité même de mesure et d'enregistrement, sur les opérations concrètes d'alimentation des bases de données ou sur les relations entre les opérations de mesure et les concepts qu'elles sont censées quantifier.

¹ Si l'on omet bien sûr ceux qui n'ont aucun rapport avec elle

La division du travail fonctionne ici à plein. Il est en effet difficile, pour les travaux « en aval » de la boîte noire, de faire référence aux tâtonnements, incertitudes et conventions qui constituent le quotidien de « l'amont » sans risquer de miner leur propre argument scientifique, qui repose sur la preuve quantitative par des chiffres qui doivent être au-dessus de tout soupçon. *A contrario*, la mise en évidence du caractère conventionnel des opérations de quantification, de leur « construction sociale », est le plus souvent destinée à critiquer les chiffres utilisés par les autres, à leur retirer leur force sociale qui provient du lien supposé entre leur expression quantitative et une réalité sous-jacente qu'ils résument (Hacking 2001). L'accent sur les conventions est aujourd'hui plutôt le signe des travaux hétérodoxes et critiques du dit « main stream » économique, qu'ils proviennent d'économistes, de sociologues ou de politologues.

L'enquête que nous menons dans cet article se déroulera à deux niveaux. Le premier s'intéressera à la « théorie positive de la comptabilité » (*Positive Accounting Theory*, PAT dans la suite de l'article) que nous prendrons comme objet d'une étude relevant de la sociologie des sciences. La PAT est un objet intéressant pour les questions que nous nous posons. Elle a tout d'abord pour vertu d'être à l'intersection de la recherche en économie et en comptabilité et de faire grand usage de données quantifiées, de procédures économétriques et statistiques, puisqu'il s'agit selon le mot de ses promoteurs, d'une « *economics-based empirical literature* » (Watts et Zimmerman, 1986, p. 1). La PAT est également exemplaire des questions que nous nous posons puisque le rapport aux quantifications des chercheurs qui s'en réclament présente une combinaison paradoxale entre « réalisme » et « constructivisme ». En effet, cette théorie, bien que s'appuyant sur des branches très pointues de la microéconomie néoclassique récente (théorie de l'agence, théorie de la réglementation), met en œuvre une conception instrumentale de la comptabilité qui tourne le dos à une conception « réaliste » de celle-ci, c'est-à-dire à la prétention de « mesurer » quelque chose qui préexisterait à l'exercice comptable.

Cette combinaison de la pensée microéconomique moderne et d'une sorte de post-modernisme (qui ne se pense bien sûr pas comme tel) constitue une belle énigme. Comment la « *tool-based economics* » fin de siècle peut-elle, d'une part, revendiquer de prendre appui sur des « faits quantifiés », dûment encapsulés dans les boîtes noires des banques de données, et d'autre part, développer une vision de la comptabilité qui récuse toute quantification réaliste ? L'apparition de cet objet dans le champ scientifique voici bientôt trois décennies est l'occasion de poser à nouveau frais une question ancienne : comment « penser *en même temps* que les objets mesurés existent bel et bien et que cela n'est qu'une convention » (Desrosières, 2000, p. 8). Cette apparition est également l'un des nombreux exemples marquant selon nous le reflux de l'intérêt de l'économie scientifique pour la réflexion sur la quantification elle-même. Son étude devrait être à même de nous aider à étayer des hypothèses relatives à ce reflux.

L'étude de cet objet scientifique spécifique est entrelacée avec une enquête menée à un niveau de généralité plus élevé puisque cet article est aussi l'occasion de proposer un schéma général d'analyse des rapports à la quantification des chercheurs en sciences sociales dont nous pensons qu'il peut éclairer l'histoire particulière de telle ou telle production académique ou l'histoire générale des disciplines scientifiques.

1. Le déclin de la réflexion sur les procédures de quantification

La comptabilité d'entreprise est peu connue des économistes. Son historiographie est presque complètement distincte à la fois de celle de l'économie et de celle de la statistique, qui est déjà elle-même envisagée de façon tout à fait marginale au sein de l'économie. Une des causes historiques de la séparation des trajectoires de la statistique et de la comptabilité, est le fait que la statistique est liée à l'*Etat* et, par extension, à la nation entière. Elle est donc en affinité avec un point de vue *macro*, alors que la comptabilité d'entreprise, associée à un agent particulier, l'entreprise, est vue comme un outil de gestion et de connaissance *micro*. Cette différence l'a emporté sur ce qu'elles avaient en commun, la *quantification* elle-même. Bien sûr la comptabilité nationale, apparue dans les années 1940 (Vanoli 2002) peut être vue comme héritant de ces deux traditions à la fois. Pourtant, bien que reprenant certains des formalismes de la comptabilité d'entreprise (équilibres comptables, articulation logique et cohérente entre des tableaux théoriquement exhaustifs), la comptabilité nationale fait peu explicitement référence à celle-ci². De façon générale, jusqu'à récemment, la quantification de l'économie était plutôt associée dans l'esprit des économistes à une perspective macroéconomique, par exemple à travers des modèles keynésiens. La microéconomie semblait relever soit de constructions théoriques néo-classiques purement mathématiques, soit de recherches hétérodoxes telles que celles développées en France par l'*économie des conventions*. Dans le cadre de l'évolution générale du champ économique vers des approches micro-économiques (puisque même la macro-économie travaille aujourd'hui à partir de ses micro-fondations), l'« oublié » de la comptabilité d'entreprise comme source de quantification de l'économie est encore plus surprenant puisqu'elle est une source majeure des données individuelles – cette fois utiles à leur niveau non agrégé- nécessaires aux tests économétriques.

Il fut pourtant un temps où la discussion sur les opérations de quantification, sur les conventions à retenir, attirait de grands noms de l'économie, des acteurs en vue du « *main stream* » de leur époque, qui considéraient qu'il s'agissait là d'une tâche scientifique de premier ordre, et non pas, comme c'est aujourd'hui le cas généralement, de points de détails à laisser à ceux qui sont chargés d'alimenter les bases de données : statisticiens des instituts de statistiques, sociétés privées de mises en base de données des rapports comptables des entreprises, ou d'enregistrement de cours de bourse. Les débats rapportés par Vanoli (2002) montre l'attrait, dans les années 1940 à 1960, de la discussion conceptuelle sur la quantification. Aujourd'hui, en revanche, cette discussion s'est professionnalisée est cantonnée à un petit groupe d'experts (les responsables de l'évolution du Système de Comptabilité Nationale par exemple) dont les noms n'apparaissent pas dans les grandes revues économiques, alors même que les articles qui y paraissent n'ont jamais autant fait

² Ceci est moins vrai en France que dans les pays anglo-saxons. Le Plan comptable général français de 1947 a été conçu dans un contexte de planification et de reconstruction économique impulsée par l'Etat. Quant à celui de 1982, sa catégorisation est entièrement réutilisable dans une perspective de comptabilité nationale, l'INSEE étant sûr, grâce au plan de comptes imposé, que les entreprises peuvent donner les chiffres utiles aux comptes nationaux lors des enquêtes annuelles et que les fichiers administratifs qu'il traite sont exploitables plus directement car présentant des catégorisations adéquates aux besoins de l'Etat. En revanche, le système de normes internationales « IAS », en voie de généralisation pour les sociétés cotées en bourse, rendra beaucoup plus difficiles les synthèses macroéconomiques.

usage de données quantifiées. L'écart entre la réflexion « amont » sur la production des chiffres et leurs usages en « aval » n'a jamais été aussi total et inscrit dans une division du travail doublée d'une hiérarchie de dignité professionnelle. « L'amont », marqué de l'ignorance sinon du dédain pour ceux qui font « le sale boulot » et tentent avec plus ou moins de bonheur de faire entrer dans des taxinomies et des procédures une réalité débordante, est occulté au profit des démonstrations brillantes de l'économétrie moderne « qui tiennent » d'autant plus que les premiers restent dans l'ombre.

Le monde de la recherche comptable a évolué de la même façon. Des années 1940 à 1960, la quintessence de la réflexion comptable était d'ordre conceptuel et métrologique. On s'interrogeait par exemple sur ce qu'est un actif, un profit, sur le rapport entre les amortissements comptables et l'usure matérielle des biens de production. Le débat portait sur la construction des conventions comptables, et sur le sens à donner aux états financiers produits par celles-ci, sur la nature du rapport entre les chiffres affichés et la réalité économique sous-jacente des entreprises dont l'activité était ainsi donnée à voir, sur la façon d'améliorer cette « image » pour la rendre plus « fidèle ». Ces questions ont maintenant presque entièrement disparu du champ académique. Elles ont été reléguées dans les organismes de normalisation comptable où siègent des techniciens experts de la comptabilité et autres « responsables de la doctrine » des grands cabinets d'audit, dont les liens avec la recherche sont, sauf exception, quasi-inexistants. Pendant ce temps, la recherche comptable prenait, sous l'influence de la nouvelle micro-économie de la *Théorie Standard Étendue* -ou TSE- (Favereau 1989) un tournant dit « scientifique » par ses protagonistes. Ces derniers ont renoncé à interroger les chiffres mais en font néanmoins un usage immodéré. La *Positive Accounting Theory* est née au cœur du « main stream » économique, à Chicago à la fin des années 1960 et du début des années 1970 (Casta 2000; Colasse 2000a). Les tenants de ce courant ont monopolisé les revues académiques les plus importantes utilisées par les universités américaines prestigieuses pour recruter et évaluer leur professeurs de comptabilité, tout comme les acteurs de la TSE ont vu leur influence s'étendre au cours des 30 dernières années en même temps que reflue le keynésianisme. Loin d'être uniquement une histoire américaine, cette domination de la comptabilité positive a rayonné sur les travaux de recherche des pays développés, qui sont tenus de se positionner par rapport à elle, la mondialisation dans ces affaires étant, à l'image de ce qui se passe dans le champ de la recherche en économie, quoique avec retard, très poussée. L'histoire elle-même de la recherche comptable est inséparable de celle de l'histoire de la recherche en économie, car les grands économistes qui s'intéressaient aux débats métrologiques au sein de l'économie dans les années 1950, se préoccupaient aussi de comptabilité d'entreprise, le prix Nobel John Hicks étant l'exemple le plus éclatant. La comptabilité d'entreprise n'est-elle pas l'une des sources les plus utilisées de quantification des phénomènes économiques? Les chercheurs en comptabilité étaient en dialogue permanent avec les travaux de leur époque, de même qu'aujourd'hui ils reprennent à leur compte les conceptualisations de la TSE.

Le paradoxe du « *main stream* » économique et comptable est donc aujourd'hui d'avoir marginalisé et relégué dans des instances « techniques » la réflexion sur la mesure alors même que les chercheurs y appartenant n'ont jamais autant utilisé de données. Nous nous centrerons ici sur le cas de la comptabilité positive, dont nous esquisserons une première généalogie et déploierons les paradoxes quant à son rapport à la métrologie économique. Ensuite, dans la tradition des travaux conventionnalistes qui supposent une attention à la variété des arguments et constructions conceptuelles des acteurs, nous proposerons un grille d'analyse à vocation

plus générale, permettant de rendre compte des différentes positions possibles, et des combinaisons entre ces positions qu'un chercheur en économie ou en comptabilité est susceptible d'occuper quant à la question métrologique.

2 La Positive Accounting Theory

Le projet de la PAT est formulé à partir de la fin des années 1960 avec les études de Ball et Brown (1968) ou de Beaver (1968)³ qui introduisent des méthodes développées par la « finance empirique » au sein de la recherche comptable. Chicago est l'épicentre de cette innovation. Le *Journal of Accounting Research* (JAR), qui portera ce nouveau type de recherche, y est lancé en 1963 et les ténors du courant y feront leur Ph.D. Il s'agit de l'arrivée au sein du champ comptable, en passant par les travaux sur les marchés financiers, de la « positive economics » dont Milton Friedman a été le porte-drapeau dès les années 1950, depuis Chicago également.

Le contrepied est total par rapport aux travaux des universitaires comptables de ce temps. Même si la PAT est aujourd'hui organisée en factions concurrentes, les chercheurs qui s'en réclament ont en commun de rejeter le canon théorique antérieur désigné péjorativement sous le nom de « théorie normative ». Ces chercheurs, qualifiés de « normatifs », (Edwards et Bell, Chambers, Sterling,...) voulaient répondre à des questions comme : « qu'est-ce que le revenu? », « qu'est ce qu'un actif? ». Ils pratiquaient le raisonnement déductif et ne faisaient pas référence à ce que les comptables *font*. Pour les comptables « positifs » en revanche, l'idée de départ est que les chercheurs doivent comprendre les choix et pratiques comptables effectivement à l'œuvre, avant de dire aux professionnels ce qu'ils *doivent* faire. Cette idée évolue ensuite pour montrer qu'il est logiquement impossible de donner scientifiquement des réponses normatives (Demski, 1973).

Aujourd'hui, les travaux se réclamant de la comptabilité positive sont de deux types : les études sur les décisions comptables des entreprises et les études sur l'information comptable et les marchés financiers (Dumontier, Raffournier, 1999). Au-delà de leurs différences, l'ensemble de ces travaux présentent, dans le plus pur code positiviste, des hypothèses à tester selon des procédures économétriques de haut niveau. Par ailleurs, un déplacement considérable de l'objet de recherche est à noter par rapport à la recherche dite « normative » qui les a précédé : les chercheurs en comptabilité ne s'intéressent plus à ce que la comptabilité *dit* en termes métrologiques, mais à ce qu'elle *fait*, en générant des comportements stratégiques.

Les études appartenant à la première catégorie (celles qui portent sur les décisions comptables des entreprises) étudient statistiquement les relations entre tel « choix comptable » fait par les entreprises (par exemple choix d'une méthode d'amortissement, changement de méthode de valorisation des stocks, prise de position sur un projet de norme, manipulation des résultats, publication volontaire d'informations) et telle caractéristique de taille ou de rémunération du dirigeant. Trois grandes hypothèses sont habituellement testées : 1) celle de la rémunération 2) celle de la dette, enfin 3) celle des coûts politiques.

³ Ces premières études positives considèrent la comptabilité comme une information destinée aux marchés financiers. Elles montrent que le marché est peu sensible à l'information comptable qui est fondée sur des événements passés et incorpore une information déjà connue sous une autre forme, laquelle a déjà été prise en compte à la date de publication des états comptables.

Le deuxième grand courant de recherche (information comptable et marchés financiers) mène des études fondées sur des corrélations entre résultats comptables et cours de bourse. La question qui préoccupe principalement les chercheurs est celle de l'utilité des chiffres comptables pour les marchés financiers. Diverses études montrent que ce lien, déjà faible au départ, se serait distendu au cours du temps. Ces résultats ont d'abord été analysés comme une preuve de l'efficience des marchés financiers, qui ont en fait déjà anticipé le contenu de l'information comptable dans la confection des cours, si bien que l'apport informationnel des chiffres comptables au moment de leur publication serait faible. Beaucoup plus récemment, des recherches ont été conduites pour essayer de restaurer la valeur informationnelle de la comptabilité, et d'en sauver en quelque sorte la légitimité, dans un pays, les USA, où la comptabilité est considérée comme devant servir avant tout les investisseurs plus que les autres parties prenantes (Colasse, 2000b). Ceci a marqué un certain retour de la recherche comptable vers des visées normatives (il faut trouver des modes de comptabilisation (notamment des « immatériels ») tels que la corrélation entre chiffres comptables et cours de bourse s'améliore) sans se départir du cadre positiviste de départ.

Les articles de Watts et Zimmerman (1978, 1979) sont considérés comme le moment-clé de ce basculement du fait de leur fort contenu polémique contre les « normatifs ». Au même moment, les deux auteurs en poste à l'Université de Rochester (Ross Watts avait été formé à Chicago) créent le *Journal of Accounting and Economics* ou *JAE* (1978) qui, au côté du *JAR*, mènera le combat pour la nouvelle recherche comptable. Dans ces articles, ce qui prédomine est une théorie du lobbying fondée sur des hypothèses micro-économiques d'agents rationnels cherchant à maximiser leurs intérêts. En 1978, Watts et Zimmerman cherchent à montrer que les entreprises interviennent dans les processus de consultation mis en place par le FASB, l'organisme de normalisation comptable américain, pour essayer de pousser des règles comptables qui les avantagent, parce qu'elles permettraient de minimiser les impôts, ou d'être moins visibles des enquêteurs anti-trusts ou encore de maximiser les bonus des dirigeants. Une série d'hypothèses sont testées avec un appareillage économétrique mettant en relation des caractéristiques décrivant la firme et sa position pour ou contre une norme comptable en discussion au sein de l'organisme de normalisation. L'idée testée à grand renfort de statistiques est que tant que les normes comptables auront des effets sur les futurs « cash flows », les organismes de régulation seront soumis à un lobbying intense de la part des entreprises. Les trois hypothèses désormais classiques de la PAT sont avancées : la position d'une entreprise X par rapport à la norme en discussion dépend du système de rémunération du dirigeant, du niveau d'endettement de la firme et de sa taille. Les auteurs ont renoncé à l'espoir d'une comptabilité qui serait « neutre » et qui mesurerait de façon « objective » les résultats économiques des entreprises. Ils nous donnent à voir une comptabilité orientée par les intérêts particuliers des entreprises.

L'article de 1979 pousse encore plus loin la désillusion métrologique. Les théories comptables normatives sont considérées comme des arguments, des « excuses » que s'échangent les protagonistes pour essayer de justifier, au nom de l'intérêt général que ces théories mettent en avant (une mesure plus « juste », une image plus « fidèle »), ce qui est, en fait, motivé en profondeur par l'impact des règles comptables sur des intérêts égoïstes. Les théories normatives étant la proie des intérêts particuliers, le devoir des chercheurs en comptabilité est d'y renoncer et de ne produire que des théories qui peuvent fournir des hypothèses testables en relation avec des phénomènes observables. Ces deux articles

s'attaquent frontalement l'un au processus de normalisation, qui est sans doute l'espace où les théoriciens normatifs pensaient avoir le plus d'influence, l'autre aux usages rhétoriques et cyniques de théories qui prétendent servir l'intérêt général. Ils peuvent ainsi être considérés comme des moments paroxystiques de la lutte contre la génération précédente. Jusque là, les recherches positives s'étaient contentées humblement de décrire des stratégies comptables d'entreprise, comme par exemple le lissage de résultat⁴, ou encore de s'interroger sur l'impact de la comptabilité sur les cours de bourse, sans chercher à détruire la légitimité des chercheurs établis. Ce moment « révolutionnaire », appuyé sur la micro-économie la plus récente de leur temps que la nouvelle génération va transformer en arme de guerre redoutable, est d'autant plus abouti que les deux articles marquent aussi l'accès des deux auteurs à la vieille « *Accounting review* », la revue de recherche comptable alors la plus prestigieuse.

L'idée que la comptabilité est forcément la proie des intérêts particuliers, et qu'aucune bonne mesure n'est atteignable, se trouvera consacrée à la fois par la communauté académique, de par l'accès à la vénérable revue, mais aussi, ce qui peut sembler plus étonnant, par les comptables opérationnels eux-mêmes, qui ne veulent plus porter le poids de la visée de réalité. Watts et Zimmerman recevront en effet pour ces deux articles, deux années de suite, le prix de la *Notable contribution to the accounting literature*, délivré par l'American Institute for Certified Public Accountant (AICPA), qui rassemble les professionnels de la comptabilité des cabinets et des entreprises. Il est vrai que la profession est à l'époque particulièrement malmenée. Une série de scandales comptables éclatent dans le cadre d'opérations de fusions-acquisitions. La profession trouve son compte dans cette nouvelle recherche comptable qui lui explique qu'il est impossible théoriquement de distinguer entre les bonnes et mauvaises pratiques comptables, ou encore que la comptabilité n'a aucun impact sur les cours de bourse et que donc les erreurs d'évaluation ne sont pas imputables aux manipulations comptables, quand bien même les dirigeants auraient essayé (Tinker, Puxty, 1995). Ces scandales avaient notamment amené l'AICPA (à qui avait été confiée la normalisation comptable dans les années 1930, par la SEC, créée elle-même à l'occasion de la crise) à se doter en 1972 d'un nouvel organisme de normalisation, réputé plus « indépendant », le FASB. On comprend dans ce contexte que les dernières phrases de l'article de 1978 résonnent avec plaisir aux oreilles d'une profession éprouvée : « *The Committee on Accounting Procedures and the Accounting Principle Board [ancêtres du FASB] n'ont pas pu supporter la pression. Le précédent président du FASB a eu aussi à se plaindre du lobby politique et le FASB a été forcé d'ajourner le travail sur le GLPA⁵ [cas étudié dans l'article]. La SEC a, jusqu'à il y a peu, évité toute implication directe dans l'établissement des normes comptables. On peut supposer que cela fut dans son propre intérêt. En laissant l'American Institute of Certified Public Accountants être le bouc émissaire, la SEC a pu conserver sa crédibilité envers le public* ».

Le coup de force de Watts et Zimmermann permit aux recherches positives en comptabilité de s'institutionnaliser en courant de recherche dominant. Pour devenir « scientifique » la comptabilité a du bizarrement tourner le dos à toute conception « réaliste » de celle-ci, c'est à dire à toute prétention de « mesurer » quoi que ce soit qui préexisterait à l'exercice comptable. Même le retour actuel sus-mentionné vers des visées normatives, de chercheurs qui souhaitent trouver des modes de comptabilisation permettant d'augmenter la corrélation des chiffres comptables avec les cours de bourse, est marqué par un déni de réalisme pour la comptabilité. C'est le cours de bourse qui mesure le mieux la réalité économique de la firme, car les

⁴ *Income smoothing* : les premiers articles à ce sujet remontent à la deuxième moitié des années 1960.

⁵ General Price Level Adjustment

marchés sont efficaces. Les chiffres comptables, eux, sont imparfaits. Pour les améliorer, il faudrait faire en sorte qu'ils se rapprochent des évaluations données par les marchés. Il semble d'ailleurs que les normalisateurs suivent finalement cette optique puisqu'ils souhaitent désormais, chaque fois que possible, substituer aux chiffres comptables fondés sur les transactions passées et agrégées dans le cadre comptable (principe du coût historique) des chiffres donnés à la date de publication par les marchés eux-mêmes. Le rêve poursuivi consiste à vouloir faire, bien sûr, des états comptables un double des cours⁶.

Les recherches menées sous l'égide de la PAT sont largement paradoxales sur le plan épistémologique, puisque le mode de démonstration choisi fait une large part aux données quantitatives (et repose donc sur l'hypothèse qu'il est possible de mesurer de façon neutre un ordre de réalité, sans quoi l'appareillage économétrique ne tient pas) tandis que le cadre théorique, et les hypothèses testées qui en découlent, met en scène des quantifications, ici comptables, soumises aux intérêts des acteurs et reflétant avant tout, *in fine*, ceux-ci. Comment tenir ensemble, sans même y accorder une ligne de justification, le fait que certaines quantifications seraient manipulées et loin de toute réalité économique qu'elles prétendent mesurer, tandis que d'autres, par on ne sait quel miracle, seraient de « bonnes mesures » ? La taille de l'entreprise par exemple ou le niveau d'endettement, dont les indicateurs sont également tirés de la comptabilité sont postulés « fiables » dans les études de choix comptables, tandis que le « résultat comptable », lui ne l'est pas⁷. Le processus social de production est pourtant le même. Les études touchant les marchés financiers échappent en partie à ces contradictions puisque les modalités de production de chiffres par les marchés (la production des cours) sont différentes de celles de la comptabilité. Mais là encore, le postulat est important sur le fait que les cours eux-mêmes produisent une bonne mesure de la valeur de la firme (et ne sont sujets qu'à peu de distorsion et de manipulation), alors que les intérêts des acteurs à obtenir des cours qui leur sont favorables sont non moins considérables.

Etrangement, cette critique ne fut jamais faite à la PAT, qui pourtant a fait l'objet de bon nombre d'évaluations (Jeanjean, 1999). D'ailleurs, les auteurs se réclamant de la PAT ne se justifient pas sur ce plan, ce qui nous semble être un indice du caractère pour eux non problématique, mais aussi non pensé, de cette association d'hypothèses constructivistes avec un mode de démonstration positiviste. Si l'on met de côté les critiques de type « internes » (les plus nombreuses, qui organisent le débat sur telle ou telle option à l'intérieur d'un cadre général non remis en cause), les critiques contestant le projet même de la PAT n'ont pas porté sur ces aspects : on a reproché aux auteurs de produire eux-mêmes une nouvelle « excuse » visant à dédouaner à profession comptable (Tinker, Puxty, 1995), d'avoir eux aussi des origines normatives dans une économie néo-classique considérée, dans la pure tradition marxienne, comme une science bourgeoise (Tinker et al., 1982), d'être intolérants, de ne plus faire de recherche *en* comptabilité mais une recherche *sur la* comptabilité. Mais l'attitude étrange des chercheurs de la PAT, à l'égard des opérations de quantification qui sont, d'une part, considérées comme dénuées de réalisme, mais aussi d'autre part, envisagées comme de purs indicateurs d'une réalité sous-jacente qu'ils cherchent à expliquer, n'a semble-t-il choqué personne.

⁶ Il s'agit du mouvement pour la « Juste valeur », ou « fair value » (cf. Casta et Colasse, 2001).

⁷ C'est d'ailleurs ce que nous ont répondu des collègues chercheurs dans le domaine de la PAT : les chiffres comptables sont postulés comme inégalement manipulés, le résultat comptable étant le chiffre qui l'est le plus, comme le montre sa grande volatilité.

C'est dire l'importance qu'il y a à défricher et à comprendre les usages et pratiques de la quantification, à prendre comme objet d'étude l'attitude à l'égard du chiffre des acteurs, et notamment des chercheurs en économie ou comptabilité. La suite de cet article cherche à avancer dans cette voie, en commençant par inventorier diverses attitudes ou postures possibles à l'égard de la quantification.

3 Diverses postures par rapport à la quantification et à la mathématisation en économie

Ces postures (non complètement incompatibles) peuvent être classées de plusieurs façons, en distinguant d'abord celles qui ont trait aux *relations entre mathématisation et quantification*. On peut caractériser trois attitudes possibles par rapport à la mathématisation de l'économie (au delà du pur et simple rejet simultané des mathématiques et des statistiques au nom de l'irréductible complexité et incommensurabilité des activités humaines), selon la place relative qu'y occupent la théorie et l'empirie (tableau 1).

Tableau 1 : Relations entre mathématisation et quantification au sein de la recherche en économie

	Quantification	Usage de données quantifiées	Pas d'usage de données quantifiées
Mathématisation			
Modélisation mathématique		Econométrie (posture 3)	Economie mathématique pure (posture 1)
Pas de modélisation mathématique		Economie statistique ⁸ (posture 2)	Economie « littéraire »

La première est celle d'une posture purement hypothético-déductive, sans recours à l'observation et à l'empirie, à la façon de Walras, ou de nos jours, de Debreu⁹. Selon l'expression de Cournot, des « fonctions arbitraires » sont postulées et mises en œuvre selon les canons mathématiques, sans impliquer de mesures.

La deuxième serait, à l'inverse, une tradition descriptive de compilations, de mesures, de constructions de séries puis d'indices, susceptibles de dégager des régularités ou des « lois », sans pour autant être formulée en termes de théorie déductive. Cette tradition inclut les travaux des économistes de l'Ecole historique allemande du 19^{ème} siècle, puis de leurs héritiers scientifiques, les institutionnalistes américains des années 1920 à 1940, comme Mitchell et Vining au NBER¹⁰. Ceux-ci analysent les cycles économiques de façon descriptive et historique, en utilisant des séries statistiques, mais ne cherchent pas à les

⁸ Parfois cependant, la réflexion sur la construction de certains outils d'observation et de synthèse empirique a conduit très tôt à mobiliser à la fois des mathématiques assez complexes, et des schèmes de théorie économique. Cela a été le cas avec le travail d'Irving Fisher sur les indices de prix (Boumans 2001).

⁹ Cette façon de faire n'est pas spécifique à l'économie néo-classique : l'économie marxiste des années 1970 a donné lieu à des constructions théoriques qui n'ont rien à envier à celles de leurs adversaires, avec les travaux de Sraffa et le problème dit de « la transformation des valeurs en prix de production » (passage du Livre I au Livre III du Capital)

¹⁰ National Bureau of Economic Research, animé par Wesley Mitchell.

modéliser. Les « Instituts de conjoncture » se multiplient à la même époque. Ils peuvent être rattachés à ce courant (Armatte 1992). La comptabilité nationale naît dans ce contexte.

La troisième posture vise à faire converger les deux premières. Cela a été le but du projet « économétrie » de Frisch, et plus précisément, des travaux des membres de la *Cowles Commission* (Haavelmo et Koopmans), entre 1940 et 1950 (Morgan 1990 ; Armatte 1995). En principe, cette perspective implique un va-et-vient entre hypothèses théoriques et validations empiriques au moyen de tests statistiques, selon une épistémologie de type poppérien calquée sur celle qui est censée sous-tendre les sciences de la nature, et que l'on retrouve revendiquée par les tenants de la *Positive Accounting Theory*.

Des débats entre les tenants de ces diverses postures traversent le champ scientifique : ce fut le cas lors de la vive controverse, en 1947, opposant Mitchell et Vining, du NBER (posture 2) à Koopmans, de la *Cowles Commission* (posture 3). Ce dernier avait, dans un article intitulé *Measurement without Theory*, reproché aux travaux du NBER sur les cycles d'accumuler des observations empiriques sans possibilité de les généraliser en vue d'une prévision, faute d'un cadre théorique susceptible d'être testé. Vining lui répond sur un autre registre, en opposant une perspective théorique holiste et historiciste à celle, mécaniste et individualiste de Koopmans (Mirowski 1989).

La distinction des trois postures présentées ci-dessus est maintenant classique : Mary Morgan (1990) en reconstitue une utile histoire. Mais les historiens des sciences économiques ne cherchent pas, en général, à problématiser et historiciser les *opérations mêmes de quantification* : celles-ci ne sont vues que du point de vue de *leurs résultats*, et de la façon dont les économistes (et notamment les économètres) utilisent ceux-ci ou non. Les postures revendiquant un usage de données quantifiées (colonne 1) se situent « en aval » des bases de données. Il manque donc à notre tableau tous ceux qui interrogent « en amont » ces opérations de quantification.

Ils peuvent eux-mêmes être classés en deux types bien différents, stylisés ici en deux expressions, selon qu'ils les envisagent en tant qu'*outil de preuve et de mesure du réel* (posture 4) ou d'*outil conventionnel de coordination* (ou d'*outil de domination*) (posture 5). Les premiers sont concernés par l'adéquation des nombres eux-mêmes à leurs usages argumentatifs réalistes, tandis que les seconds s'intéressent à leur rôle social ou politique comme outil de gouvernement des hommes et des choses (Tableau 2.).

Le tableau 2 vise à clarifier la nature générale des discours-types des travaux scientifiques consacrés à la quantification selon qu'ils adoptent l'une ou l'autre de ces deux postures. Dans le premier cas, où l'analyste des opérations de quantification est avant tout sensible aux usages des nombres à des fins de preuve (posture 4), la visée de réalité des quantificateurs de terrain sera prise au sérieux, tandis que les aspects sociaux et politiques qui les orientent seront laissés dans « le contexte », étant au mieux- lorsqu'ils sont mentionnés- considérés comme des demandes à satisfaire.

Dans le second cas (posture 5), tout le poids sera donné aux aspects sociaux et politiques pesant sur les opérations de quantification, jusqu'à nier tout rapport entre les chiffres et une quelconque réalité préexistante. La réalité est au mieux celle qui est produite par la quantification; elle ne pré-existe pas à la mesure. Les nombres, dans cette posture, ne donnent à voir que ce que les acteurs souhaitent voir ou montrer. Ils sont le reflet des forces en présence ou un langage de coordination. Il importe aux tenants de cette posture de dévoiler les « illusions de réalité » que portent les nombres pour les ramener à leurs véritables usages.

Tableau 2 : Postures d'analyse du caractère conventionnel des quantifications

Quels usages des quantifications sont mis en avant ?	Usage de Preuve.	Usage de coordination (langage commun), de gouvernement ou de domination.
Quel aspect est central dans l'analyse des conventions de quantification ?	(Posture 4)	(Posture 5)
La « visée de réalité » des quantificateurs de terrains	Attention aux opérations de construction des nombres (collecte, codage, agrégations, combinaisons,...) et de bases de données « fiables » (méthodologie). Etude des liens entre les quantifications et les concepts qu'elles cherchent à mesurer.	Souvent considérée comme une 'illusion' qui permet de donner une efficacité aux chiffres La face idéologique des nombres qui <i>en fait</i> servent à autre chose. Les nombres sont envisagés comme « construits socialement ». Accent sur le caractère problématique du lien entre le chiffre et une réalité sous-jacente.
Les facteurs sociaux et politiques qui influencent le choix des conventions et qui structurent de façon interne les chiffres produits	Au mieux présents sous la forme de demandes formulées de mesure de certains concepts plutôt que d'autres.	Accent mis sur les usages des nombres, (éventuellement dissimulés), autres que les usages à des fins de preuve

Deux sous-groupes peuvent être identifiés au sein des tenants de la posture 4, qui ont en commun l'idée que la quantification est un outil de preuve et de mesure du réel (point sur lequel ils sont d'ailleurs également en accord avec ceux des postures 2 et 3, qui se situent « en aval » et se contentent d'utiliser les données).

Il y a tout d'abord ceux qui exécutent ou mettent en évidence le lourd travail, presque ignoré des économistes, qui intéresse l'anthropologie des sciences¹¹. Il consiste en une longue chaîne de négociations, de construction de nomenclatures, d'inscriptions, de codages, de tris, de mises en formes variées, visant à créer un monde nouveau (Thévenot, 1986). Au sein de la division du travail de ceux qui construisent peu à peu les quantifications économiques, ces travaux s'intéressent aux étapes qui sont les plus « en amont », où l'enjeu est d'organiser une collecte de données et de faire entrer un monde proliférant et composé uniquement de cas particuliers dans des grilles de codage et des catégories. Il s'agit également du travail du comptable de base qui doit ramener l'ensemble des transactions économiques de la firme à des écritures en partie double mouvementant une liste close de comptes.

Mais ces travaux, qui alimentent des bases de données dites individuelles, sont eux-mêmes le point de départ de nouvelles chaînes de transformations, dites « de synthèse », qui attirent plus l'attention des économistes. Il s'agit de construire par exemple, sur la base des valeurs ajoutées déclarées par les entreprises, une mesure des valeurs ajoutées produites par les branches, puis, par sommation de celles-ci, d'arriver au « Produit intérieur brut » (PIB). Une vision naïve du processus tend à se représenter ces étapes comme de simples phases de

¹¹ Le livre, déjà ancien de Michel Volle (1982) sur l'histoire de la statistique industrielle, fournit un rare exemple d'une recherche où cette phase du travail est étudiée en tant que telle.

sommation des données individuelles, ou de calcul de soldes comptables. On est en fait assez loin du compte. Dans le cas de la comptabilité d'entreprise, la production des états de synthèse donnent lieu à de nouvelles écritures et de nouvelles opérations très spécifiques (certaines étant d'ailleurs extra-comptables, comme les inventaires) dites « opérations de clôture » dont les préoccupations sont bien différentes des écritures courantes. Quant aux productions statistiques, la construction d'indices de prix ou de production, ou l'établissement des comptes nationaux ont fait longtemps l'objet d'une abondante littérature mettant en évidence le caractère non évident du processus supposé au départ seulement agrégatif¹², même si celle-ci a tendance à se tarir, du fait de la routinisation de l'usage des outils quantitatifs¹³. La problématisation de ces phases de « synthèse » est en général tirée par la théorie, plutôt que par l'examen des spécificités du terrain et du travail de traduction. La théorie est ainsi logiquement et sociologiquement antérieure et supérieure aux procédures d'observation puis de traduction de celles-ci dans les formats des banques de données. En tous cas, ces deux phases (enregistrement et synthèse) sont distinguées, et analysées par des professionnels différents¹⁴.

Les travaux adoptant la posture 5 couvrent quant à eux un très large spectre. Ils ont en commun de ne pas s'intéresser directement à la méthodologie de la mesure et de l'argumentation, mais plutôt aux effets sociaux du fait même de quantifier, par exemple au niveau de l'Etat ou de la société (cas de la statistique), ou à celui de l'entreprise (cas de la comptabilité). L'allusion à Michel Foucault et à sa « gouvernementalité » y est classique. Les références à Pierre Bourdieu et à Bruno Latour y sont aussi fréquentes, ouvrant alors, on le verra, des pistes fort différentes. Ils sont le fait de politistes, de philosophes, d'historiens, de sociologues (non quantitativistes). Les chercheurs en comptabilité qui adoptent cette posture publient dans des revues très différentes des tenants de la PAT comme *Accounting, Organizations and Society* ou *Critical Perspectives on Accounting*. Alors que les travaux mentionnés dans la rubrique précédente (adoptant la posture 4) relèvent plutôt de l'histoire des sciences et des techniques, ceux-ci relèvent de l'histoire de l'Etat, ou plus généralement de celle des « méthodes de gouvernement » (au sens large), ce qui inclut le management des entreprises. L'opposition courante entre « internalisme » et « externalisme » ne recouvre qu'en partie cette distinction entre posture 4 et posture 5, bien que la sociologie des sciences récente vise à rendre caduque celle-ci. Il n'en reste pas moins que la plupart des travaux effectivement disponibles peuvent être rattachés de fait à l'une ou l'autre de ces traditions, et que ceux qui ont effectivement surmonté la distinction sont encore rares.

¹² Sur les indices de prix : Fisher 1922, Armatte 1995. Sur les comptes nationaux : Vanoli 2002. Dans ces divers cas, la question des « concepts » occupe en général plus de place que celle de l'observation initiale et du rassemblement des « données brutes ».

¹³ Les seules exceptions, importantes, à ce silence, correspondent aux cas de contestation et de controverses, à l'occasion desquels les conventions instituées et routinisées sont remises en cause. Ce fut le cas, dans les années 1990, avec les débats sur l'effet de la rapide croissance de productivité des ordinateurs sur la mesure des indices de prix et, par contrecoup, de la croissance en volume (problème de l'« effet qualité »).

¹⁴ A cette distinction entre enregistrements et synthèse, on peut aussi associer celle entre les procédures d'*harmonisation* des statistiques internationales, dites respectivement « des méthodes » (toute la chaîne d'enregistrement et de traitement est supposée unifiée), ou « des produits » (seule est unifiée la définition théorique de l'objet à quantifier, chaque pays procédant à sa façon, selon ses sources et ses structures administratives).

La tonalité des travaux de ce courant de recherche sur la sociologie de la quantification (posture 5) a évolué au cours de l'histoire récente des sciences sociales. Dans les années 1970, l'accent était mis surtout, sous l'influence de Foucault et de Bourdieu, sur les idées de pouvoir, de domination, de surveillance et de contrôle à distance : la référence au « Panoptique » de Bentham était alors fréquente. Les outils quantitatifs, statistiques et comptables, étaient lus dans cette perspective de contrôle. Puis, à partir des années 1980, les idées plus générales de langage commun, d'outil de coordination, « d'objet-frontière » (Bowker et Star 1999) ont permis d'inclure cette sociologie dans la perspective des « social studies of science » qui se développaient alors, notamment sous l'influence de Michel Callon et Bruno Latour. Aussi différents apparaissent-ils, ces courants de recherche, quoique soulignant le caractère conventionnel des quantifications, ont en commun, dans les faits, de ne pas entrer beaucoup « à l'intérieur » des boîtes noires, en étudiant par exemple comment les rouages mêmes de celles-ci contribuent à donner leurs formes spécifiques aux effets sociaux, selon les cas, des modes de domination ou des langages de coordination.

4 Des usages de la sociologie de la quantification par les quantificateurs et économistes « empiriques »

Examinons maintenant comment les travaux produits depuis la posture 5 (celle des sociologues de la quantification) ont pu réagir sur les travaux et attitudes des personnes envisageant la quantification depuis les postures 2, 3 ou 4.

La « scientificisation » de l'économie a consisté en deux mouvements distincts, de mathématisation et de quantification, historiquement portés par des acteurs différents. Mais ceci a induit une très grande *division du travail*, tant épistémologique (qui pose quels problèmes théoriques ?) que pratique (qui fait quoi, concrètement ?). Cette division du travail est inséparablement sociale (les milieux professionnels sont différents) et cognitives (les questions scientifiques jugées pertinentes ne sont pas les mêmes). Ainsi, les questions et hésitations des « quantificateurs de terrain » (statisticiens et comptables, plutôt dans la posture 4) disparaissent du champ de perception des utilisateurs des banques de données (postures 2 et 3). Elles sont reléguées dans des instances spécialisées peu visibles, dont les débats intéressent peu le *mainstream*. Cette division du travail est un facteur important de réalisme épistémologique : chaque maillon de la chaîne tient pour acquis et réel les produits des autres. Le développement récent des recherches sur la quantification en tant qu'« outil conventionnel de coordination ou de domination » pose un problème : comment ceux qui voient dans la quantification essentiellement un « outil de preuve et de mesure du réel » (les plus nombreux chez les économistes) reçoivent-ils ces travaux ? Les connaissent-ils et qu'en font-ils ? Les statisticiens les plus proches du terrain, responsables d'enquêtes ou de la gestion de fichiers administratifs, y sont sensibles et peuvent y voir un moyen d'améliorer leurs procédures. Mais les quantificateurs les plus puristes, comme les économistes utilisateurs de leurs données (de ce point de vue, ils sont proches) y voient aussi une confirmation de qu'ils redoutent. Parce qu'ils servent à « d'autres usages » qu'à ceux de pure connaissance, les statistiques et les

comptabilités suscitent la méfiance¹⁵. Les statistiques économiques et surtout les comptabilités sont toujours plus ou moins impures, car *elles servent à autre chose* : à gérer, à rendre compte, à attirer les investisseurs, à rassurer les actionnaires, à arbitrer entre des acteurs sociaux, à indexer, à appliquer des critères de Maastricht. Les mêmes inquiétudes devant cette pollution par des usages impurs sont souvent encore formulées aujourd'hui, soit par des économistes « mathématiciens purs », soit dans une perspective critique modérée (Morgenstern, 1972) ou plus radicale (McCloskey, 1985).

Dans ce panorama, ce que fait la « théorie positive de la comptabilité » du doute projeté par les travaux critiques de la quantification sur les données quantitatives est tout à fait exceptionnel. Jusqu'à la PAT, ceux-ci étaient soit ignorés (position habituelle des utilisateurs de quantifications qui se situent « en aval » des bases de données, et qui ont besoin de croire dans la fiabilité des données qu'ils utilisent), soit réintégrés sous la forme de prescriptions méthodologiques destinées à redresser les biais introduits par les phénomènes sociaux ou politiques influençant les mesures (position habituelle des tenants de la posture 4 et de ceux qui ont pour fonction de produire des quantifications ou d'en normaliser la production), soit enfin considérés comme le fondement d'un refus général de quantifier débouchant alors sur des plaidoyers pour une économie ou une sociologie non quantitative. Seule à ce jour à notre connaissance, la « théorie positive de la comptabilité » va prendre ces usages instrumentaux et opportunistes des décisions comptables pour *son objet même*, à l'image de certains travaux de sociologie non quantitative ou d'anthropologie des sciences et des techniques. Mais, contrairement à ces derniers, elle ne va pas pour autant renoncer au langage quantitatif et aux usages de la quantification comme outil de preuve. Il s'agit bien de montrer depuis la posture 3 que la posture 5 a raison, alors même que la posture 5 fait peser le doute sur la solidité des démonstrations formulées depuis la posture 3.

De telles questions sont rarement posées dans ces termes car il est difficile de penser la quantification *en même temps* comme outil de preuve (qui intéresse le méthodologue, scientifique ou expert), et comme outil de coordination (ce qu'elle est pour les acteurs de la vie économique, et qui intéresse l'historien, le sociologue ou le politiste). Notre hypothèse de travail est ici que les quantifications sont bien *en même temps* les deux et que les contradictions que l'on dévoile au cœur du projet de la PAT ne sont au fond que des contradictions épistémologiques. Celles-ci traversent l'ensemble du champ des sciences sociales, si ce n'est que l'ensemble de l'académie est organisée de façon à ne jamais montrer en même temps cette double nature de la quantification. Parfois c'est la division du travail qui prend en charge cette contradiction, ceux qui sont « en amont des bases de données » ayant un point de vue constructiviste, du fait même des questions que leur pose leur travail de production des données, et ne rencontrant jamais ceux qui, « en aval », utilisent les données et cherchent généralement à en savoir le moins possible sur les opérations amont. La « méthodologie » est alors dans le discours de ces derniers autonomisée dans une section à part des articles, et considérée comme un ensemble de procédures intemporelles.

D'autres fois, les mêmes chercheurs choisissent, selon les articles qu'ils écrivent, une posture ou une autre : la posture réaliste quand ils s'appuient sur des chiffres pour argumenter, la

¹⁵ Les « résistances à la statistique » de la part de grands économistes du 19^{ème} siècle (Ménard 1977), étaient liés à l'existence de ces autres usages, antérieurs et liés à l'action.

posture constructiviste lorsqu'il s'agit de dévoiler les forces à l'œuvre dans le monde, le langage de la preuve par les chiffres étant alors habituellement exclu. Il serait ainsi possible de classer les textes de sociologie critique en deux groupes selon le mode d'argumentation adoptée et l'épistémologie sous-jacente mise en avant.

En élargissant un peu plus le débat, on peut penser que tous les êtres humains sont dotés de la compétence d'avoir tantôt un point de vue constructiviste sur le monde. Dès lors la question qui se pose n'est plus une question épistémologique qui vise à rendre compte de la nature des choses et de la valeur des productions scientifiques. La question du constructivisme et du réalisme devient une question empirique de sociologie de l'argumentation, et nous oriente vers l'étude des situations qui sont associées à l'adoption de postures d'un type plutôt que d'un autre. Le recensement des 5 postures possibles à l'égard de la quantification que nous avons proposé est, dans ce cadre, un premier pas vers cette façon de poser à nouveaux frais la question du réalisme des données quantitatives.

La recherche des raisons qui ont poussé les économistes à se désintéresser peu à peu de la quantification trouve là de premiers éléments de réponse. Plus l'économie devenait quantitative et plus elle adoptait un langage positiviste fondé sur une hypothèse forte d'adéquation entre les nombres et une réalité économique sous-jacente dont il faut dévoiler les lois, plus elle avait besoin finalement de reléguer dans d'autres espaces de la division du travail les travaux de ceux qui réfléchissent sur la construction des mesures ou qui dévoilent ce qui, dans les chiffres qu'utilisent les économistes, projette un doute sur leurs conclusions¹⁶.

L'étude du cas de la PAT nous permet d'identifier également une autre série de raisons pouvant éclairer la relégation de la statistique et de la comptabilité loin des réflexions de l'économiste. Il s'agit de la montée en puissance d'autres nombres que ceux qui sont produits par les instituts de statistiques ou les comptabilités d'entreprise : ceux que produisent les marchés, à savoir des prix de marchés et des cours de bourses. Dans le cas des études associant des chiffres comptables et des cours de bourse, nous avons vu que ce sont les cours de bourse que sont jugés « réels », les chiffres comptables étant jugés à l'aune de leur capacité à reproduire (ou à prévoir) les évaluations marchandes. Le passage d'une économie de l'ingénieur à une économie de marché a en fait transformé de fond en comble la définition des chiffres qui comptent.

5 L'économie de l'ingénieur et l'économie du marché

Il nous faut ici considérer une ambiguïté essentielle de la mesure en économie, qui ne peut éviter de mobiliser, d'une part, des *quantités*, analogues aux mesures physiques utilisées par l'ingénieur, et d'autre part, des *prix*, issus du libre jeu du marché¹⁷. La métrologie économique, et notamment la comptabilité nationale, est un énorme effort pour faire tenir

¹⁶ Une économie qui aurait suivi les traces de l'école historique allemande n'aurait pas eu besoin d'une telle organisation de la division du travail, qui coupe justement à l'endroit où on observe un changement de posture.

¹⁷ Cette hypothèse est bien éclairée par un article de Ted Porter (1994b). Il y décrit une science économique de l'ingénieur (français), quantifiée, appuyée sur la mécanique et la physique, et liée à des usages pratiques. Cette histoire fournit un contrepoint utile à la célèbre thèse de Mirowski sur l'influence de la physique théorique sur l'économie néo-classique mathématisée du 20^{ème} siècle.

ensemble ces grandeurs disparates (Vanoli 2002). Cette lecture est cohérente avec la distinction, proposée par Boltanski et Thévenot (1991), entre une « cité industrielle » et une « cité marchande », dotées chacune de formes de grandeurs, et de mesures de celles-ci, différentes. L'histoire de la science économique peut être vue comme une succession de constructions baroques articulant ces deux principes de qualification des objets, et donc de leur quantification. L'hypothèse présentée ici est que, au cours des dernières décennies, l'économie « réelle » (*the economy*) comme la science économique (*the economics*)¹⁸, ont évolué en donnant plus d'importance au marché, et moins à l'ingénieur. Or, à chacune de ces économies, celle de l'ingénieur et celle du marché, correspondent des façons différentes de mobiliser, et donc de concevoir, la quantification (Desrosières, 2003). Du côté de la comptabilité d'entreprise, vont s'opposer, d'une part, des valorisations plutôt « en coût historique », et d'autre part, des valorisations volatiles, en « prix de marché actuels »¹⁹.

La métrologie économique de l'ingénieur est inspirée de celle des sciences de la nature. Elle vise à combiner des grandeurs et des formes pour atteindre un résultat au moindre coût. Dans cette optique, le recours à la monnaie et à une valorisation par des prix est nécessaire uniquement parce que ceux-ci offrent un principe d'équivalence commode et largement disponible, mais rien n'interdirait en théorie de recourir à d'autres unités : heures de travail (*labour*), ou même « travail » au sens de la physique (*work*). De ce point de vue, le fait que les prix soient issus du libre jeu de l'offre et de la demande sur des marchés n'est non seulement pas essentiel, mais peut même être gênant, en introduisant une relativité et une volatilité étrangères au principe d'évaluation de l'ingénieur. On conçoit que certains aient pu imaginer une économie débarrassée de « l'anarchie du marché ». Déjà, l'inépuisable débat des théoriciens marxistes sur « le passage de la valeur (travail) aux prix de production », (c'est-à-dire du Livre I au Livre III du *Capital*), avait un rapport avec cette question. Par ailleurs, les dirigeants des pays communistes ont longtemps espéré pouvoir construire une *économie planifiée*, dont les mécanismes marchands auraient été exclus, c'est-à-dire un rêve d'ingénieur. L'économie dans son ensemble y aurait été vue comme « une seule grande entreprise ». Cette tentative a buté notamment sur la difficulté à établir des « simili-prix », permettant d'agrèger les diverses activités économiques. Ceci a alimenté, des années 1930 à 1970, un débat, aujourd'hui oublié, entre tenants et adversaires d'une telle économie planifiée (Caldwell 1997). Bien sûr, si l'ingénieur est à l'aise pour mesurer des quantités, le recours aux prix de marché est toujours plus ou moins pour lui un pis-aller. De même, les besoins comptables de l'ingénieur le pousse à privilégier une comptabilisation en coûts historiques permettant de calculer une marge sur les opérations de production et de commercialisation effectivement réalisées par rapport aux achats et dépenses effectués et aux recettes encaissées. L'entreprise est considérée un outil de production à gérer, et la comptabilité est orientée vers les besoins du gestionnaire de l'entreprise.

La métrologie d'une économie pensée comme purement marchande est toute différente. L'entreprise est vue cette fois comme une marchandise et sa comptabilité vise à renseigner

¹⁸ Nous laissons de côté le débat de savoir si l'un ou l'autre des mouvements de l'« economy » ou de l'« economics » a précédé l'autre ou l'a influencé.

¹⁹ Ou, mieux encore, comme somme actualisée des revenus futurs, sachant que personne n'est capable de « mesurer » cette somme, que l'on ne peut « estimer » que de façon subjective en partant des anticipations des acteurs. La logique à l'œuvre consiste alors à postuler que les prix produits par les marchés, quand ils sont purs et parfaits, fournissent de bonnes estimations de cette valeur fondée sur l'actualisation des flux futurs, ce qui revient à prendre opérationnellement les prix de marchés actuels. Notons cependant qu'il ne s'agit là que l'une des justifications économiques possibles de la prise en compte de la valeur de marché.

ceux qui font commerce de cette marchandise-là. Le principe du coût historique est ici beaucoup plus problématique, car la valeur d'une entreprise ne dépend pas des marges passées, mais de sa capacité future à générer des revenus. Or les marges passées peuvent avoir été obtenues au détriment d'une politique d'investissement aliénant le futur. De même, la valeur liquidative des biens possédés par l'entreprise est plus intéressante que leur valeur historique quand il s'agit d'envisager une valeur de revente (Colette, Richard, 2000). Le besoin même d'une comptabilité est en question car, comme on l'a vu dans les études associant marchés financiers et information comptable de la PAT, seul le cours de bourse est considéré comme une bonne quantification. Au mieux le destin de la comptabilité semble être de le singer.

Dans sa formulation la plus abstraite, la théorie du marché n'implique ainsi ni information statistique, ni information comptable : les prix, révélés par le jeu des échanges marchands et de la concurrence entre les producteurs et entre les acheteurs, portent en eux toute l'information indispensable au déploiement des vertus supposées de cette forme d'organisation économique, sans qu'une instance centrale de calcul n'ait à s'en mêler, notamment en produisant des statistiques. Cette vision extrême a néanmoins le mérite de souligner le caractère hybride de la métrologie économique, en suggérant un cas limite aussi peu plausible que son opposé, celui de la planification centralisée d'un utopique ingénieur soviétique. La confrontation de ces deux cas limites permet ainsi de reconstituer un espace complexe hybride.

En effet, le fonctionnement des marchés réels implique beaucoup de statistiques, de même que de nombreuses données comptables historiques ou prévisionnelles. Ces données permettent justement à tous de suivre le marché, dans les mêmes conditions d'information, mais elles sont de nature très différente de celles mobilisées par l'ingénieur. Elles n'ont pas les mêmes usages, et elles reflètent d'autres principes de valorisation. Une de leurs caractéristiques est leur « urgence » : elles ne valent que dans un temps court, sinon très court. Le prototype en est fourni par le cours de bourse variant à chaque seconde sur un écran d'ordinateur. Or tout montre que cette logique marchande a pris une place plus grande que la logique de l'ingénieur, entre les décennies 1970 et 1990. Cette évolution, souvent décrite, serait reflétée par celle de la métrologie économique elle-même, puisque, dans une logique marchande, la quantification n'a ni le même contenu ni la même signification que celle de l'ingénieur. La modélisation macro-économétrique en a subi les conséquences, sous les coups de boutoir de la théorie des anticipations rationnelles, comme la recherche en comptabilité dite « normative » (c'est-à-dire celle qui prescrit des modes de valorisation), sous les coups de boutoir de la *positive accounting theory*.

Conclusion : la double nature de la quantification

Une compréhension des paradoxes qui nous ont intéressés dans cet article et du caractère étrange de la PAT peut ainsi venir de l'explicitation de *cette double nature de la quantification* envisagée alternativement et dans des espaces différents comme un outil de preuve ou comme un outil de coordination. Ces deux aspects sont le plus souvent pensés séparément et dans des traditions intellectuelles éloignées. L'actualité récente de crise des comptabilités et de leurs systèmes de contrôle (affaires *Enron* et *Andersen*) font apparaître ces questions comme des anomalies, sinon des pathologies. Les profanes s'étonnent : « Mais

alors, ces comptabilités ne reflétaient donc aucune *réalité* ? Aurions nous été *trompés* ? ». Ces « scandales » et la stupéfaction qu'ils provoquent rappellent que le dédoublement mentionné n'est jamais complètement possible : le système ne peut fonctionner s'il n'existe pas des acteurs pour qui les nombres inscrits dans les comptabilités ont un rapport avec une réalité. Mais la question ne peut être envisagée seulement de façon normative : les « scandales » ont l'intérêt de rendre visible l'articulation des deux dimensions inséparablement cognitives, sociales et juridiques des comptes (dits fort justement « sociaux) et des bilans publiés par les entreprises. Autrement dit, on ne peut jamais séparer complètement l'aspect descriptif, *matter of fact*, de la comptabilité, et son aspect « constituant », c'est-à-dire conventionnel, comme le sont des arrêts juridiques²⁰. Il en est plus largement de même de toutes les données chiffrées utilisées dans les travaux économiques. Ce débat entre réalisme et constructivisme des postures par rapport aux nombres est un dialogue de sourds, qui rebondit régulièrement sans beaucoup avancer, tant qu'il est abordé *séparément* dans deux univers différents, soit en termes épistémologiques par des philosophes des sciences, soit en termes de sociologie externaliste, d'intérêt ou de champ. Déployer finement l'espace composite des justifications de ces pratiques, tendues entre, d'une part, un réalisme métrologique, et d'autre part, un conventionnalisme plus ou moins proche du langage du droit nous semble une première étape vers la prise en compte de cette double nature de la quantification.

Bibliographie

Aglietta M., Orléan A. (2002), *La monnaie entre violence et confiance*, Paris, Odile Jacob.

Alchian A.A., Demsetz H. (1972), « Production, information costs and economic organization », *American Economic Review*, vol. 62, December, pp. 777-795

Armatte M. (1992), « Conjonctions, conjoncture et conjecture. Les baromètres économiques (1885-1930) », *Histoire et Mesure*, VII-1/2 : 99-149.

Armatte M. (1995), *Histoire du modèle linéaire. Formes et usages en statistique et économétrie*, thèse EHESS, Paris.

Armatte M, Dahan A. (2004), « Penser les modèles, décrire les pratiques, où en est on ? », à paraître.

Ball R. and P. Brown (1968), « An empirical evaluation of accounting numbers », *Journal of Accounting Research* 6(2) : 159-178.

Beaver W. H. (1968), « The information content of annual earnings announcements », *Journal of Accounting Research*, Supplement to volume 6 : 67-92.

Boltanski L. (1990), *L'amour et la justice comme compétences*, Paris, A-M Métailié.

Boltanski L., Thévenot L. (1987), *Les Economies de la Grandeur*, Cahier du Centre d'Etudes de l'Emploi, n°31, Paris, PUF (Nouvelle édition révisée en 1991, *De la justification*, Paris, Gallimard).

Boumans M. (2001). « Fisher's Instrumental Approach to Index Numbers », in *The Age of Economic Measurement*, J. Klein, M. Morgan eds, Durham : Duke U.P. : 313-344.

²⁰ Une confrontation entre les démarches de la science et du droit, fort utile pour notre propos, est proposée par l'étude de Bruno Latour (2002) sur le Conseil d'Etat.

- Bowker G. C. and Star S. L. (1999), *Sorting Things Out. Classification and its Consequences*, Cambridge, Mass, The MIT Press.
- Caldwell B. (1997), « Hayek and Socialism », *Journal of Economic Literature*, XXXV, 1856-1890.
- Casta J.-F. (2000), *Théorie positive de la comptabilité*, Encyclopédie de comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, B. Colasse ed, Paris, Economica : 1223-1232.
- Casta J.-F., Colasse B. eds (2001), *Juste valeur. Enjeux techniques et politiques*. Paris : Economica.
- Coase R. (1937), « The nature of the firm », *Economica*, New series 4, november, pp. 386-405.
- Coase R. (1960), « The problem of social cost », *Journal of law and economics*, vol 3, october, pp. 1-44.
- Colasse B. (2000a). « Théories comptables », *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*. B. Colasse ed, Paris, Economica : 1234-1244.
- Colasse B. (2000b), Cadres comptables conceptuels, *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*. B. Colasse ed, Paris, Economica.
- Colette C., Richard J. (2000), *Comptabilité Générale*, Paris : Vuibert.
- Demski J. S. (1973), « The general impossibility of Normative accounting standards », *The Accounting Review*, 48(4) : 718-723.
- Desrosières A. (2000), *La politique des grands nombres. Histoire de la raison statistique*, Paris, La Découverte.
- Desrosières A. (2003), « Historiciser l'action publique : l'Etat, la marché et les statistiques », in Laborier, P. et Trom, D. : *Historicités de l'action publique*, Paris, PUF, 207-221.
- Desrosières A. (2004), « Les qualités des quantités : comment gérer la tension entre réalisme et conventionnalisme ? », à paraître dans *Enquête* (EHESS, Marseille).
- Dumontier P., Raffournier B. (1999), « Vingt ans de recherche positive en comptabilité financière », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, mai, pp. 179-197.
- Fama E. F., Jensen M. C. (1983a), « Separation of ownership and control », *Journal of Law and Economics*, vol 26, June, pp. 327-350.
- Fama E. F., Jensen M. C. (1983b), « Agency problems and Residual Claims », *Journal of Law and Economics*, vol 26, June, pp. 327-350.
- Favereau O. (1989), « Marché interne, marché externe », *Revue économique*, n°2, mars, 273-328.
- Fisher I. (1922), *The Making of Index Numbers; A study of Their Varieties, Tests, and Reliability*, New-York, Kelley.
- Friedman M. (1953), « The methodology of Positive economics », *Essays in Positive Economics*. Chicago : University of Chicago Press.
- Hacking I. (2001), *Entre Science et Réalité. La construction sociale de quoi?*, Paris, La Découverte.
- Jeanjean T. (1999), « La théorie positive de la comptabilité : une revue des critiques », *Cahier du CEREG*. Paris, 40p.
- Jensen M. C., Meckling W. H. (1976), « Theory of the Firm : managerial behavior, agency costs and ownership structure » *Journal of Financial Economics*, vol 3, October, pp. 305-360.
- Latour B. (2002), *La fabrique du droit. Une ethnographie du Conseil d'Etat*, Paris, La Découverte.

- McCloskey D. (1985), *The Rhetoric of Economics*, Madison, University of Wisconsin Press.
- McCraw T.K. (1975), « Regulation in America : a review article », *Business History Review*, vol 49, summer, pp. 159-183.
- Ménard C. (1977), « Trois formes de résistance aux statistiques : Say, Cournot, Walras », in *Pour une histoire de la statistique*, tome 1, Paris, INSEE-Economica, 417-429.
- Mirowski P. (1989) « The Measurement without Theory Controversy », *Economie et Sociétés*, *Oeconomia*, 11, 65-87.
- Morgan M. (1990), *The History of Econometric Ideas*, Cambridge, Cambridge U.P.
- Morgenstern O.(1972), *L'illusion statistique. Précision et incertitudes des données économiques*, Paris, Dunod.
- Peltzman S. (1976), « Toward a more general theory of regulation », *Journal of Law and Economics*, vol 19, August, pp. 211-240.
- Porter T. (1994a), « Making things quantitative », in Power. M.(ed.) *Accounting and Science*, Cambridge, Cambridge University Press, 36-56.
- Porter T. (1994b), « Rigor and practicality : rival ideals of quantification in nineteenth-century economics », in Mirowski P. (ed.) *Natural Images in Economic Thought « Markets read in tooth and claw »*, Cambridge, Cambridge University Press, 128-170.
- Posner R.A. (1974), « Theories of Economic regulation », *Bell Journal of Economics and Management Science*, vol 5, Autumn, pp. 335-358.
- Stigler G.J. (1971), « The theory of economic regulation », *The Bell Journal of Economics and Management Science*, vol 2, Spring, pp. 3-21.
- Thévenot L.(1986), « Les investissements de formes », *Cahiers du CEE*, 29 : 21-71.
- Tinker T., B. D. Merino, et al. (1982), « The normative origins of positive accounting theories : ideology and accounting thought » *Accounting, Organizations and Society* 7(2) : 167-200.
- Tinker T. and T. Puxty (1995), « The rise and fall of positive accounting theory ». *Policing Accounting Knowledge : The market for Excuses Affair*. T. Tinker and T. Puxty eds. Princeton, London, Markus Wiener, Paul Chapman : 3-16.
- Vanoli A. (2002), *Une histoire de la comptabilité nationale*. Paris, La Découverte.
- Volle M. (1982), *Histoire de la statistique industrielle*, Paris, Economica.
- Watts R. and J. Zimmerman (1978), « Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards », *The Accounting Review* 53(1) : 112-134.
- Watts R. and J. Zimmerman (1979), « The demand and supply of accounting theories, The market for excuses », *The Accounting Review* 54(2) : 273-306.
- Watts R. and J. Zimmerman (1986), *Positive accounting Theory*. Englewood Cliffs, N.J. : Prentice-Hall.