



UNIVERSITÉ DE MONCTON
CAMPUS DE MONCTON

Faculté d'administration

La théorie positive de la comptabilité : Aspects théorique et critique

Donatien Avelé
Professeur à l'université de Moncton-Canada
Département de comptabilité



Cahier électronique de la Faculté d'administration
Faculté - © cahier 02-2013-Canada

La théorie positive de la comptabilité: Perspectives théorique et critique

Donatien Avelé, D.Sc.

Professeur à l'université de Moncton
Faculté d'Administration
18, avenue Antonine-Maillet, E1A 3E9
Moncton (Nouveau-Brunswick) – Canada
donatien.avele@umoncton.ca

Résumé : Cet article présente l'évolution de la théorie comptable depuis les travaux fondateurs de Littleton en 1953. De la pratique raisonnée à la théorie normative de Chambers (1966) en passant par la TPC initiée par Watts et Zimmerman (1978, 1979), l'article met en exergue la lutte acharnée à travers de nombreuses critiques portées sur les principales approches qui ont marqué les recherches en comptabilité ces dernières décennies. L'étude procède ensuite à une analyse comparative des deux théories (normative et positive) qui ont fait l'objet de nombreuses critiques. En outre, l'un des objectifs principaux de cette étude est aussi d'examiner la possibilité de réconcilier la TPC et la théorie de l'agence dans l'attribution des coûts indirects de fabrication. Enfin, nous retenons au terme de cet article que, la TPC est celle qui a été la plus controversée dans l'histoire de la théorie comptable.

Mots clés : Théorie positive de la comptabilité, théorie de l'agence, coûts indirects de fabrication. Théorie normative de la comptabilité

Abstract: This article presents the evolution of positive accounting theory since its founding works by Littleton in 1953. From the reasoned practice to Chambers' normative theory (1966) and the PAT initiated by Watts and Zimmerman (1978, 1979), the article discusses the tug of war through multiple reviews of the main approaches that are reported in accounting research in the past few decades. The study then proceeds to a comparative analysis of the two theories (normative and positive) that have been the subject of numerous criticisms. Furthermore, one of the main goals of this study is to examine the possibility of reconciling the PAT and the agency theory in the allocation of indirect manufacturing costs. Overall, this paper shows that the PAT is the one that is the most controversial in the history of accounting theory.

Keywords: positive theory accounting, agency theory, indirect manufacturing costs, Normative accounting theory

1 Introduction

La comptabilité financière a connu de grands changements vers la fin des années 60. Avant cette période, elle était perçue comme étant uniquement nécessaire aux utilisateurs, raison pour laquelle, la recherche comptable était essentiellement normative, c'est-à-dire qu'elle ne se souciait que des méthodes comptables jugées utiles et pertinentes. Cette nouvelle période a été marquée par un intérêt de la recherche comptable vers l'approche empirique. Les tests empiriques menés ont mis en exergue l'importante anticipation par le marché du contenu informatif de ces données bien avant leur divulgation. D'un autre côté, l'introduction d'une démarche positive a nécessité le recours à de nouveaux instruments dont les premières expérimentations ont porté sur la validation de l'hypothèse d'utilité décisionnelle de l'information comptable. Par ailleurs, un des grands problèmes soulevé à cette époque était le rôle institutionnel de la comptabilité comme système de production d'informations financières. C'est dans ce contexte qu'est née, en 1970, une nouvelle vision de l'utilité contractuelle des nombres comptables. D'ailleurs, le contenu du programme de recherche « Positive Accounting Theory » formulé par Watts et Zimmerman (1978, 1979 et 1986) se proposait d'expliquer les pratiques observées et de prédire les choix comptables effectués, tant par les dirigeants que par les organismes de normalisation. Ce programme a entraîné en 1980 la création d'un courant nommé « École Rochester ». Cette école a emprunté plusieurs champs connexes tels que la théorie des organisations, la théorie économique ou encore la théorie financière afin de permettre à la recherche comptable d'acquérir un statut et une reconnaissance scientifique. Ainsi, la théorie positive a joué un rôle crucial dans la construction de la recherche comptable et ce, même si plus tard, elle fût remise en cause. Les auteurs comme Littleton (1953), Chambers (1955), Watts et Zimmerman (1978, 1979) ont sans doute marqué le développement de la figure du chercheur en comptabilité. Les textes de ces auteurs peuvent être considérés comme représentatifs de la catégorisation des théories comptables identifiées par Colasse (2000) : « les théories descriptives, les théories normatives et les théories explicatives ».

En revanche, nous avons observé que la plupart des études menées jusqu'ici en comptabilité se sont intéressées à la théorie positive initiée par Watts et Zimmerman et la comptabilité financière. *Qu'en est-il réellement de cette même théorie et la comptabilité de gestion?* L'axe fondamental de recherche sur l'attribution des charges en comptabilité de gestion est essentiellement normatif. Il faudrait alors trouver les meilleures méthodes pour la répartition des charges ou bien proposer les clés de répartition optimales. En revanche, la littérature existante tente plutôt de comprendre et d'expliquer les pratiques observées dans les organisations en ce qui a trait aux méthodes de répartition au lieu d'en fournir un modèle idéal. Dans cette optique, l'attribution des charges peut être déterminée par d'autres arguments : un essai d'amélioration de la précision des coûts calculés (motivation des acteurs, estimation des coûts d'opportunité, régulation de la concurrence, établissement des prix de vente, etc.). Ainsi, les recherches s'apparentant à la théorie positive de la comptabilité ont pour but principal d'expliquer pourquoi la comptabilité est ce qu'elle est et pourquoi les comptables font ce qu'ils font (Colasse, 2000, citant Jensen, 1976). La politique d'allocation des ressources et de répartition des charges suppose que l'on s'intéresse de plus en plus aux choix des acteurs de la comptabilité et non plus aux

objets comptables (rapports, méthodes comptables etc.). L'objectif principal de la théorie positive en comptabilité de gestion est d'expliquer et de prédire le comportement des producteurs et des utilisateurs de l'information comptable. Le comportement des producteurs et des utilisateurs de l'information comptable est ainsi analysée par Zimmerman (1979) en exploitant la relation d'agence telle que définie par Jensen et Meckling (1976). Une partie des recherches sur les pratiques de calcul des coûts héritent de l'orientation épistémologique de la théorie positive de la comptabilité de Watts et Zimmerman (1978). Par ailleurs, l'hypothèse principale formulée par Zimmerman (1979, p.506) à ce sujet est celle des REMM – les acteurs organisationnels sont tous des *resourceful, evaluative, maximizing men*. Selon ce modèle, chaque acteur cherche à maximiser de façon dynamique son utilité ou son intérêt personnel. Dans ce contexte, il n'est pas exclu que la fonction d'utilité d'un individu intègre partiellement les intérêts des autres parties prenantes. À cet effet, Jensen et Meckling (1994) citent explicitement l'altruisme comme première source potentielle d'utilité.

Notre article présente un triple objectif : le premier consiste à retracer l'évolution de la théorie positive de la comptabilité (2). À cet effet, nous tenterons de répondre à la question de savoir si la TPC est-elle issue de la théorie de l'agence de Jensen et Meckling (1976) ? Ensuite, nous ferons une analyse comparative entre les théories normative et positive de la comptabilité? Le second objectif est de voir dans quel contexte est-il possible de réconcilier la théorie positive de la comptabilité et la théorie de l'agence dans l'attribution des coûts indirects de fabrication (3). Enfin, nous discuterons des critiques : De la théorie normative à la théorie positive de la comptabilité. Ce qui constituera le troisième objectif de notre étude (4).

2 Évolution de la théorie positive de la comptabilité

Les écrits comptables consistaient surtout à décrire des méthodes comptables en vigueur jusqu'à la fin du 19^e siècle et au début du 20^e. Les recherches en comptabilité positive moderne ont commencé en 1960 (Watt et Zimmerman, 1990) lorsque les chercheurs comme Ball et Brown (1968), ou encore Beaver (1968), ont introduit des méthodes de recherche empiriques adaptées à la finance en comptabilité financière. Après la promulgation aux États-Unis des *Securities Acts* de 1933 et 1934, dont le but était de réglementer les sociétés par action (Tremblay et al., 1993, p.120), les théories comptables de cette époque ont porté davantage sur la dimension prescriptive. Ainsi, nous pouvons affirmer que les recherches comptables basées sur la théorie politico-contractuelle ou positive sont assez récentes. Jusqu'au début des années, la recherche comptable était avant tout de nature normative orientée vers des choix purement théoriques pour les méthodes et conventions comptables (Tremblay et al, 1993). C'est vers la fin des années 60 que la comptabilité dite positiviste va connaître de profonds changements. La comptabilité financière était alors exclusivement perçue comme étant uniquement nécessaire aux utilisateurs. Très rapidement, l'approche normative prônée par Chambers (1955), cédera sa place à un courant de recherches empiriques en quête d'assises scientifiques. Les tests empiriques vont être menés afin de mettre en exergue l'importante

anticipation par le marché du contenu informatif de ces données bien avant leur divulgation. La théorie positive de la comptabilité va tenter ainsi d'expliquer et de prédire le comportement des producteurs et des utilisateurs de l'information comptable (Casta, 2000). Elle va également essayer d'apporter plus de précision dans l'élaboration des états financiers. Un des grands problèmes soulevés à cette époque était le rôle institutionnel de la comptabilité comme système de production d'informations financières.

C'est dans ce contexte qu'est née, en 1970, une nouvelle vision de l'utilité contractuelle de nombres comptables. D'ailleurs le contenu du programme de recherche «*Positive Accounting Theory*» formulé par Watt et Zimmerman (1978, 1979 et 1986) se proposait d'expliquer les pratiques observées et de prédire les choix comptables effectués, tant par les dirigeants que par les organismes de normalisation. Ce programme va ainsi entraîner dès 1980 la création d'un courant nommé «*École de Rochester*». Pour ce faire, elle a emprunté ses modèles à la théorie positive de l'agence (TPA) et à la théorie économique de la réglementation. Ainsi, selon Jensen et Meckling (1976), la théorie positive de la comptabilité issue de la vision actionnariale permet de réduire les coûts d'agence. La théorie positive de l'agence appréhende la firme comme un nœud de contrats entre les parties prenantes (actionnaires, dirigeants, bailleurs de fonds, fournisseurs, clients) guidées par la maximisation de leurs intérêts. Watt et Zimmerman (1978) ont ainsi emprunté plusieurs champs connexes tels que la théorie des organisations, la théorie économique ou encore la théorie financière afin de permettre à la recherche comptable d'acquiescer un statut et une reconnaissance scientifique.

2.1 La théorie positive de la comptabilité (TPC) serait-elle une théorie issue de la théorie de l'agence ?

Si la comptabilité permet de réduire les coûts d'agence, l'audit des comptes selon Jensen et Meckling ((1976) représente pour les dirigeants un mécanisme de dédouanement et le contrôle budgétaire, un moyen de réduire la latitude discrétionnaire de ces derniers. De ce fait, l'information comptable sous-entend les avis des analystes financiers (Charreaux, 1999). L'analyse de la comptabilité va donc se consacrer dans cette perspective (Degos, 1998; Charreaux, 1999). Watt et Zimmerman ont dressé un bilan sur une dizaine d'années des recherches en comptabilité inspirées par la théorie positive de l'agence. Ces deux auteurs précurseurs de la théorie positive de la comptabilité vont également s'intéresser à la théorie des choix publics et de la recherche de rente (Charreaux et Desbrières, 1998). Watt et Zimmerman (1986) proposent, à la suite de l'analyse des pratiques comptables relatives aux conséquences sur les conflits d'intérêts, associés aux contrats formels et informels passés entre dirigeants et créanciers, d'expliquer des pratiques comptables en relation avec deux contrats formels : les systèmes de rémunération des dirigeants et les contrats de dettes. Le but fondamental du choix de ces pratiques est de minimiser les coûts d'agence engendrés par la signature de

ces différents contrats. La théorie de l'agence elle-même conçoit l'entreprise comme un nœud de contrat (Jensen, 1983).

Elle part de l'hypothèse d'une différence d'intérêt personnel entre le dirigeant et l'actionnaire. Dans leurs travaux fondateurs sur la TPC, Watt et Zimmerman (1978) ont proposé un cadre qui n'est pas inscrit dans la théorie positive de l'agence. Le cadre ainsi proposé repose sur la théorie des choix publics afin d'expliquer la production de la réglementation comptable légale. Cette théorie suppose que les acteurs en charge de cette production, assimilés au personnel politique cherchent à maximiser leurs propres intérêts (Jensen et Meckling, 1976; Charreaux, 1997). La politique est représentée comme un processus concurrentiel dont l'enjeu est le contrôle des transferts de richesse, via notamment la fiscalité et la réglementation (Milgrom et Roberts, 1992). Tout en cherchant d'être élus, les hommes politiques vont chercher à favoriser l'adoption des mesures leur permettant d'opérer des transferts favorables à leur clientèle électorale (Arrow, 1997), par exemple en imposant fortement les résultats des sociétés (Charreaux et Desbrières, 1998). Dans ce cadre, les dirigeants vont chercher à produire des chiffres comptables visant à minorer ces différents transferts. La réglementation comptable légale serait ainsi dictée par les objectifs des hommes politiques (Jensen et Meckling, 1976). Cette démarche prétend donc qu'il existerait une collusion d'intérêts entre les pouvoirs publics et les professionnels comptables. Si la création et la répartition de la valeur se réduit donc aux actionnaires et aux stakeholders, les autres acteurs dans la théorie positive de la comptabilité (les hommes politiques, les analystes financiers, les agences de notation et les professionnels comptables) n'ont qu'un rôle accessoire. De ce fait, n'étant pas des acteurs directs du jeu, leur rôle se limiterait exclusivement à fixer un certain nombre de paramètres déterminant le niveau des coûts d'agence.

À la lumière de ce qui vient d'être évoqué, l'on peut remarquer que, la TPC initiée par Watt et Zimmerman (1978) trouve ses origines dans la théorie de l'agence. En fait, la TPC représente le courant le plus connu des recherches en comptabilité financière et a pour objectif d'expliquer « pourquoi la comptabilité est ce qu'elle est, pourquoi les comptables font ce qu'ils font et quels effets ces phénomènes ont sur les gens et sur l'allocation des ressources (Jensen, 1976), cité par Colasse, Saboly et Turrillo (2001, p.20). La théorie positive de la comptabilité considère ainsi les états financiers comme partie intégrante du processus contractuel autour de l'entreprise. Ainsi, l'objectif de la comptabilité financière permet donc de faciliter l'établissement et le suivi des contrats en diminuant les coûts d'agence liés au processus contractuel et donc au contrôle des autres parties prenantes (Walkers, 1989; Fama, 1983). Visant à expliquer les pratiques comptables des entreprises, la TPC s'appuie sur la théorie de l'agence et de la réglementation (Casta, 2000). Les conflits entre actionnaires et créanciers, actionnaires et dirigeants mais aussi l'environnement politiques inspirent ainsi les hypothèses formulées par Watt et Zimmerman en 1978. Les caractères maximisateur et opportuniste des agents

sont également supposés. L'endettement des entreprises, la rémunération des dirigeants ou encore la taille, l'approximation de la « visibilité politique », sont généralement utilisés dans l'explication des choix comptables par cette théorie comptable positive (Raffounier, 1990).

2.2 Analyse comparative des théories normative et positive de la comptabilité

« Concevoir une théorie sans lien avec la réalité est tout à fait possible mais le théoricien d'une discipline qui a des applications pratiques ne peut pas être aussi délicieusement irresponsable que Lewis Carroll. Faire de la théorie ne signifie pas se détacher de la réalité. C'est en fait l'un des plus grands plaisirs du théoricien que de soumettre ses hypothèses au test de la réalité » (Chambers, 1955; p.19), cité par Colasse (2005).

Selon le dictionnaire Encarta (2012), le positivisme peut se définir comme étant « un système philosophique qui fonde la connaissance sur l'observation et l'expérience », tandis que le normativisme est défini comme « l'attitude qui consiste à édicter systématiquement des règles ou principes contraignants ».

Eggleston (2005, p.25) identifie trois grands courants coexistant au sein de l'approche positive :

- un courant étudiant l'impact des informations comptables sur les marchés financiers ;
- un courant analysant les relations entre les informations comptables et le comportement humain ;
- la théorie politico-contractuelle étudiant les déterminants organisationnels, économiques et politiques des choix effectués par les préparateurs des comptes.

Keynes (1890), repris par Friedman (1953) opère une distinction entre les théories normative et positive. Tout d'abord, « une science *positive* peut être définie comme un corps de savoirs systématisés sur ce qui est; alors qu'une approche *normative* ou régulatrice de la science se définit comme un corps de savoirs systématisés concernant le critère sur ce qui doit être, par conséquent concerné par un idéal qui doit être distingué de ce qui est ». La théorie normative se caractérise comme étant prescriptive alors que celle dite positive cherche à modéliser un idéal en expliquant les pratiques réelles et donc à valider les hypothèses. Watts et Zimmerman (1986) refusent de faire la fixation d'un idéal puisque selon eux « la science a peu de choses à dire sur les valeurs ». Les fondateurs de l'école de Rochester ont suivi l'avis émis par Jensen (1976) qui a été cité par Christenson (1983) : « la recherche en comptabilité a été non scientifique, car l'accent a été mis sur les aspects normatifs et définitionnels ». Selon Sterling (1990) et Chambers (1993) la distinction entre positif et normative n'est pas toujours évidente. Pour leur part, ils croient qu'il est facile et simple de transformer une phrase normative en

positive et ainsi l'inverse, par le seul fait de remplacer «est» par «devrait être» dans une simple phrase. Il n'est donc pas évident de différencier si la formulation est scientifique ou non. Toutefois, le point important de l'approche positive est d'insister sur la réfutabilité des affirmations et non sur le sens des mots. Afin d'être classée scientifique, une proposition doit prouver qu'elle est *réfutable*, c'est-à-dire qu'il doit être possible d'en infirmer les prédictions soit par l'observation soit par la discussion (Popper, 1981; Jacob, 1989 et Boyer, 1990). Les énoncés normatifs ne sont pas nécessairement non scientifiques puisque, quelques une peuvent être réfutés, tandis que d'autres sont rejetés puisqu'ils ne sont pas discutables (Sterling, 1990; Whittington, 1987).

2.3 Fondements de l'approche politico-contractuelle

La question de départ de Watt et Zimmerman est la suivante : comment expliquer les choix comptables des firmes ? L'enchaînement de leur raisonnement selon Colasse (2005) se présente ainsi :

- La firme est un nœud de contrats entre des parties prenantes (managers, créanciers, actionnaires, état, etc.) qui ont des intérêts divergents et se trouvent dans une relation d'asymétrie d'informations. Les actionnaires ne peuvent qu'imparfaitement juger les actions des dirigeants, les créanciers ; les créanciers n'étant pas sûrs de la qualité de leurs débiteurs, etc. Ces constats sont à l'origine de la théorie de l'agence développée par Jensen et Meckling (1976) et de la théorie de la régulation de Posner (1974) ;
- Pour pallier ces conflits d'agence, les parties prenantes peuvent conclure des contrats aux fins d'alignement de leurs intérêts. Les clauses contractuelles d'endettement (debt covenants) et les contrats de rémunérations incitatives (compensation contracts) ;
- ces contrats font implicitement ou explicitement appel aux informations comptables ;
- cherchant à maximiser leurs utilités, les agents sont prêts à utiliser la ruse, le mensonge et la manipulation (ils sont opportunistes).
- or le dirigeant dispose d'une certaine marge de manœuvre dans des options comptables. L'asymétrie d'information rend ses actions partiellement non contrôlables. A partir de leur cadre d'analyse, Watt et Zimmerman (1986) ont développé trois hypothèses.

2.3.1. L'hypothèse de la taille

Watt et Zimmerman reprennent la thèse de Posner (1974), selon laquelle les lois n'expriment pas l'intérêt général, mais des réponses aux exigences des divers groupes d'intérêt qui cherchent à maximiser des profits de leurs groupes. Cherchant à être réélus, les politiciens prendraient des décisions qui minimisent le risque de perte de votes. Il est ainsi dans leur intérêt d'imposer les personnes morales (car elles ne votent pas) et de sanctionner les firmes dont l'attitude où les résultats excessifs pourraient choquer l'opinion publique. Cette capacité du secteur politique à opérer des transferts de richesse entre les groupes d'acteurs est appelée « coûts politiques » par Watt et Zimmerman. Ces coûts politiques sont d'autant plus importants que les entreprises sont visibles sur le marché politique. Les deux auteurs font l'hypothèse que la taille est un indicateur de

visibilité politique : « *plus une firme est grande, plus elle aura tendance à choisir des procédures comptables qui reportent la sécrétion du résultat vers les périodes futures* » ;

2.3.2 *L'hypothèse de la dette*

Elle résulte de l'existence de clauses contractuelles d'endettement (courantes aux États-Unis) ; Il s'agit d'une clause limitant par exemple les dividendes à payer tant que la dette n'est pas remboursée. Selon la théorie de l'agence, deux raisons justifient leur existence :

- Éviter des transferts de richesse des créanciers vers les actionnaires. En effet, les managers pouvaient distribuer sous forme de dividendes les fonds apportés par les créanciers. Une solution à ce conflit d'agence serait de rédiger des contrats prévoyant soit un taux de distribution maximum, ou le versement de dividendes, subordonné à la condition que le résultat dépasse un certain seuil ;
- Empêcher un transfert de richesse des anciens créanciers vers les nouveaux. En accroissant son endettement, la firme dilue les garanties offertes aux créanciers. Pour régler ces conflits, les créanciers peuvent, par exemple spécifier un ratio d'endettement maximum. Watt et Zimmerman soulignent que la violation des clauses d'endettement est coûteuse pour le dirigeant (perte de réputation, d'emploi...). Le manager devrait donc éviter d'être en défaut, éventuellement en manipulant les données comptables. Les auteurs font donc l'hypothèse que la profitabilité de violation des « *debts covenants* » croît avec l'endettement : « *plus la firme a un ration dettes/fonds propres élevé, plus cette firme aura tendance à sélectionner des procédures comptables qui reportent les profits de périodes futures vers la période actuelle* ».

2.3.3 *L'hypothèse de la rémunération*

Elle relève aussi de la théorie de l'agence. Des contrats dits incitatifs sont mis en place pour rémunérer les dirigeants. L'existence de ces contrats tient à la divergence d'intérêts entre actionnaires et managers. Ces derniers peuvent avoir intérêt à investir dans des projets non créateurs de valeur pour les actionnaires, mais d'une utilité positive pour eux (par exemple, une voiture de service luxueuse). Pour éviter ces conflits, il convient de rémunérer les dirigeants au prorata de la variation de la richesse des actionnaires. Il est fréquent que les contrats incitatifs lient la rémunération des dirigeants au résultat comptable (comme estimation de la variation de la richesse des actionnaires). Il en résulte une incitation pour les dirigeants à augmenter le résultat publié pour accroître leurs rémunérations : « *les managers des firmes où il existe un contrat d'intéressement sont plus susceptibles de choisir les procédures qui reportent le résultat des périodes futures vers la période courante*

2.4 *Une nouvelle démarche : la théorie normative*

Les principales insuffisances comptables de l'époque ont été marquées par la crise économique de 1929. A partir des années 30, les universitaires américains se sont donc

consacrés à l'explication des grands principes qui régissent la comptabilité espérant que cela contribuerait au perfectionnement des pratiques comptables. Cette explication s'était basée sur leurs expériences professionnelles en tant que praticiens de la comptabilité (Jean-Yves Eglem, 2005; p.48).

2.4.1 *Fondement de la théorie normative*

La pratique raisonnée ne permet, ni l'élaboration d'une théorie comptable, ni le fonctionnement des pratiques, dans la mesure où il s'agit d'une démarche descriptive et de classification ne permettant pas d'établir de hiérarchie entre des principes souvent bancals (Chambers, 1966). Chambers (1955) va donc se livrer à une critique sans appel de la pratique raisonnée illustrée par les travaux des auteurs renommés tels que Norris, Bray et Littleton. Par la suite, Chambers proposera ainsi une nouvelle démarche selon laquelle, une théorie comptable doit servir de cadre à la pratique et doit être fondée sur un ensemble de propositions relatives à l'entreprise et à son contexte (Colasse, 2005, citant Chambers). Cette proposition relève essentiellement de l'analyse économique et, est externe à la comptabilité. La recherche n'a pas pour fonction de décrire une pratique souvent contestable et contradictoire (Chambers, 1966). Elle doit être un cadre théorique solide, rationnel et scientifique. Il ne s'agit donc plus de théoriser ou de rationaliser a posteriori la pratique mais de la théoriser a priori ; sa démarche est donc normative. Dans son ouvrage « *Accounting, Evaluation and Economic Behavior* », il énonce selon Colasse (2005), quatre propositions qui sont les prémisses d'une « méta-théorie » de la comptabilité susceptible d'être déclinée en théories plus spécifiques, adaptées par exemple à un type particulier d'organisation et/ou d'environnement :

- *(certaines activités organisées sont mises en œuvre au sein d'entités qui existent de par la volonté ou la coopération de leurs participants)* : les caractéristiques propres de chaque entité doivent être en considération pour structurer un système comptable d'information qui lui soit approprié ;
- *« ces entités sont gérées rationnellement, en ce sens qu'elles ont pour visée de satisfaire efficacement les demandes de leurs participants »* : le système d'information doit être logiquement cohérent et l'information qu'il fournit doit répondre aux besoins des utilisateurs ;
- *« le relevé en termes monétaires, des transactions et des relations de l'entité est l'un des moyens qui facilitent la gestion rationnelle »*. Ce relevé monétaire tient de la comptabilité comme instrument de mesure ;
- *« l'élaboration de tels relevés est une fonction de service »* : l'activité comptable est une activité de prestation de service. Pour Chambers, une théorie comptable repose sur un certain nombre d'axiomes relatifs à l'entreprise et à son environnement, et se construit en déduisant de ces axiomes des hypothèses qu'il convient de confronter à la réalité.

2.4.2 *La théorie contractuelle ou politico-contractuelle serait-elle un équivalent de la théorie positive de la comptabilité (TPC) initiée par Watt et Zimmerman en 1978 ?*

En menant une réflexion sur les deux théories positive et contractuelle, nous pourrions certainement trouver des éléments de réponse à notre propre questionnement.

La plupart des articles et ouvrages que nous avons lus en comptabilité financière traitant les problématiques de la théorie positive de la comptabilité s'évertuent à assimiler cette dernière à la théorie contractuelle. Casta (2000), explique que, l'origine de la TPC est le fait de l'incapacité de la recherche traditionnelle à expliquer les pratiques de politique comptable ou le lissage des résultats observés malgré un faible contenu informatif des états financiers pour les investisseurs. Poursuivant sa réflexion, Casta pense que la théorie positive de la comptabilité peut être intitulée théorie contractuelle (Tremblay et al., 1993) ou théorie politico-contractuelle (Raffournier, 1990). D'autres auteurs iront plus loin encore pour lui attribuer le nom de théorie des conséquences économiques des choix comptables (Holthausen et Leftwich, 1983).

Afin de bien mener notre réflexion, nous nous positionnons sur les fondements et les objectifs des deux théories.

Tout d'abord, en examinant de près les objectifs des deux théories, nous pouvons remarquer que l'objectif principal de la TPC est d'expliquer et de prédire le comportement des producteurs et des utilisateurs de l'information comptable afin d'apporter plus de précision dans l'élaboration des états financiers (Casta, 2000; Kabir, 2010). Selon Charreaux (2000), la théorie contractuelle se propose d'expliquer les différences de structure adoptée par les organisations et de déterminer un ensemble de caractéristiques organisationnelles qui permettent de comprendre leur fonctionnement. La théorie comptable selon Watt et Zimmerman (1978) fait référence à des études empiriques. On pourra même sans une quelconque exagération l'appeler « *théorie empirique* ».

Ensuite, pour ce qui a trait aux fondements des deux théories, la théorie positive de la comptabilité se fonde sur son aptitude explicative et prédictive. La théorie de l'agence appréhende ainsi l'organisation comme un « nœud de contrats » en équilibre passés entre les shareholders (actionnaires) et les stakeholders (salariés, clients, bailleurs de fonds, fournisseurs) rationnels et guidés par la maximisation de leurs intérêts (Jensen et Meckling, 1976). Les conflits d'intérêts et les coûts de surveillance ou d'opportunités engendrés par le comportement opportunistes des agents confèrent comme le signale Casta (2000) aux mesures comptables un rôle déterminant dans le suivi des contrats et placent ainsi la comptabilité au cœur des relations d'agence (Jensen et Meckling, 1976; Fama et Jensen, 1983). Toutefois, la théorie contractuelle selon Charreaux (2000), repose sur deux principes fondamentaux : la vision contractuelle de l'organisation et le principe de sélection naturelle. La théorie contractuelle va ainsi abandonner ce que Charreaux appelle, la *boite noire* c'est-à-dire la vision stérile des organisations adoptée par la théorie traditionnelle de la firme. À la suite de de l'analyse des contrats liée à la notion de complexité de l'organisation et du critère de minimisation des coûts d'agence, Fama et Jensen (1983), vont formuler deux proposition fondamentales (Charreaux, 1985, p.6) :

- La séparation propriété/décision conduisant à des décisions pour lesquels il y a séparation des fonctions de décision (initiation et mise en oeuvre) et de contrôle (ratification et surveillance);
- La concentration des fonctions de décision et de contrôle entre les mains d'un nombre limité d'agents conduit à une répartition des titres de propriété qui privilégie ces mêmes agents. Ces deux propositions constituent sans doute le cœur même de la théorie contractuelle.

Au terme de ces analyses, nous pouvons donc conclure que la théorie contractuelle ne saurait être un équivalent de la théorie positive de la comptabilité initiée par Watt et Zimmerman en 1978 compte tenu des différences émanant des objectifs et les fondements mêmes de ces deux théories. Par ailleurs, les prémisses de la théorie contractuelle n'apportent aucune prescription pour la pratique comptable, mais essaient plutôt de l'expliquer. A contrario, cette théorie vise à comprendre les raisons pour lesquelles les entreprises utilisent une méthode spécifique et à prédire les résultats et les comportements face à l'application des différentes pratiques comptables (Tremblay et al., 1993). Bien que l'école de Rochester ait pris appui à la fois sur la nature des contrats régulant les relations d'agence et sur la vulnérabilité politique des entreprises face aux nouvelles réglementations pour ainsi formuler un certain nombre d'hypothèses de comportement des acteurs de la comptabilité, la théorie contractuelle serait à notre avis un sous-élément de la théorie positive de la comptabilité.

3 Réconcilier théorie positive de la comptabilité et théorie de l'agence dans l'attribution des coûts indirects de fabrication

Dans toute organisation, l'allocation des coûts fonctionne comme un système fiscal interne visant à réduire les gaspillages de ressources. Ainsi, la répartition est un instrument employé par le principal dans la relation d'agence pour contrôler l'activité de l'agent (Jensen, 2004). Les charges réparties vont ainsi exercer une pression psychologique sur les managers commerciaux, les incitant à prendre des mesures pour améliorer l'efficacité des centres de profit. La répartition des coûts indirects est assez importante dans tout système de calcul des coûts. Le système de répartition des charges indirectes devient un instrument de gestion qui détermine les acteurs d'agir en poursuivant les buts de l'organisation. Dans la plupart des écrits, l'on étudie le plus souvent les problématiques entre la théorie positive de la comptabilité initiée par Watt et Zimmerman en 1978 et la comptabilité financière ou encore la théorie de l'agence développée par Jensen et Meckling en 1976 et la comptabilité financière. Aussi les problématiques ayant trait au comportement des parties prenantes de l'organisation ne sont pas en reste. Ainsi, dans cette sous-section, nous examinerons les différents travaux et leurs apports dans les théories sus-évoquées en comptabilité de gestion, en

l'occurrence dans l'attribution des charges indirectes de fabrication ou coûts indirects de fabrication.

3.1 La théorie positive de la comptabilité (TPC) et comptabilité de gestion

La recherche positive sur l'attribution des coûts indirects de fabrication est signée par Zimmerman en 1979, initiateur avec Watt du courant de la théorie positive de la comptabilité. Une très large partie des recherches consacrée sur les pratiques de calculs des coûts héritent de l'orientation épistémologique de la théorie positive de la comptabilité. Il s'agirait bien d'une tradition économique néoclassique, positiviste, centrée sur la rationalité micro-économique et sur une vision de la firme comme nœud de contrats entre acteurs rationnels. La méthodologie de recherche quantitative (essentiellement modélisation mathématique) est, elle aussi empruntée aux sciences économiques. L'hypothèse principale posée par Zimmerman (1979, p.506) est celle des REMM - les acteurs organisationnels sont tous des *resourceful, evaluative, maximizing men*, ils agiront donc de manière rationnelle pour maximiser leur propre utilité. Selon Jensen et Meckling (1994), la «nature de l'homme» comporte une représentation précise du modèle REMM. Ce modèle - *Resourceful, Evaluative, Maximizing Model* - s'inscrit dans le paradigme des approches rationnelles des organisations. Le modèle REMM s'écarte à la fois du modèle de rationalité substantielle caractérisant l'économie du mainstream et des modèles comportementaux sociologiques et politiques (Langlois, 1998). Il repose sur quatre postulats :

- Les individus se préoccupent de tout ce qui est source d'utilité ou de désutilité et sont des «évaluateurs». Ils sont à même de faire des arbitrages entre les différentes sources d'utilité et leurs préférences sont transitives.
- Les individus sont insatiables.
- Les individus sont maximisateurs. Ils sont censés maximiser une fonction d'utilité dont les arguments ne sont pas exclusivement pécuniaires, sous contraintes. Ces contraintes peuvent être cognitives et les choix effectués tiennent compte des coûts d'acquisition du savoir et de l'information.
- Les individus sont créatifs et savent s'adapter; ils sont à même de prévoir les changements de leur environnement, d'en évaluer les conséquences et d'y répondre en créant de nouvelles opportunités dont ils sont capables d'apprécier l'intérêt.
- Les recherches positives sur la répartition des coûts indirects de fabrication, surtout celles qui mobilisent la théorie de l'agence (Jensen et Meckling, 1976) respectent donc les principes de l'individualisme méthodologique et les fondements de la vision néoclassique des comportements économiques (Coriat, Weinstein, 1995). Ces recherches sont cependant fondées sur des modèles simplificateurs, formels et abstraits et ne

reflètent pas la complexité des pratiques comptables des entreprises. Un certain nombre de recherches en théorie positive de la comptabilité ayant porté sur l'attribution des coûts indirects de fabrication esquissent des éléments de réponse quant au rôle de la répartition des charges dans les différents centres de coûts en comptabilité de gestion. La répartition des charges indirectes a pour rôle d'orienter les comportements des acteurs surtout ceux en charge de la gestion des coûts à l'atteinte des objectifs escomptés. L'inclusion des charges réparties dans la mesure de la performance des centres sera fonction des actions entreprises par les différents responsables (Zimmerman, 1979; Hiromoto, 1979, 1991). Un autre rôle joué par la répartition des coûts indirects est orienté selon Zimmerman (1979, 2003) et Devine (1950) par l'introduction dans le calcul de certaines catégories des charges difficiles à mesurer (coûts d'opportunité et coûts à long terme). Ces coûts sont évalués de façon indirecte. Pour Bouquin (1995), la répartition des charges indirectes a pour rôle de réguler la concurrence, «normalisation privée» de la comptabilité de gestion. La répartition généralisée et normalisée des frais généraux régule la concurrence; idée populaire en France parmi les ingénieurs de l'entre deux guerres, présente également aux États-Unis dans les années 50 (Detoef, 1937; Devine, 1950; Bouquin, 1995). Enfin, l'établissement des prix de vente est un rôle important pour la répartition des charges indirectes. Le coût complet additionné d'une marge raisonnable sert de base dans certains cas en ce qui a trait à l'établissement des prix de vente (Govindarajan et Anthony, 1983).

En revanche, la comptabilité de gestion et plus particulièrement le système de calcul des coûts est appréhendée selon deux principales dimensions (Horngren et al., 2005; Bouquin, 1997, 2004); une dimension technique servant à modéliser les processus de l'entreprise et essayer de connaître les coûts et une dimension comportementale influençant et motivant les comportements organisationnel. La recherche sur l'approche comportementale du calcul des coûts a attiré l'attention des chercheurs ces dernières années. Pour Zimmerman (2003), la répartition des charges indirectes de fabrication affecte les motivations des managers. Ce qui compte réellement dans la technique de calculs des coûts selon Anthony (1957), ce n'est pas la répartition des coûts indirects de fabrication mais surtout le but essentiel qu'elle doit servir, c'est-à-dire la motivation des acteurs. Par ailleurs, l'abandon des aspects comportementaux par les promoteurs de la «nouvelle comptabilité de gestion» est déplorée (Ferra, 1990). L'approche comportementale est assez importante lors de la mise en place d'un système de comptabilité de gestion basé sur l'attribution des coûts indirects de fabrication. Le recours à la théorie de l'agence de Jensen et Meckling en 1976 est donc essentiel pour mieux comprendre le comportement des agents dans la répartition des charges indirectes.

3.2 La théorie l'agence et comptabilité de gestion basée sur l'attribution des coûts indirects de fabrication

Les travaux effectués en finance portant sur la mesure de la performance sont assez nombreux que ceux ayant un intérêt en comptabilité de gestion. Le choix d'une mesure de performance doit pouvoir s'appuyer sur une théorie permettant d'établir quelle est la meilleure mesure en termes d'efficience (Jensen, 1998). Selon Zimmerman (2003), la répartition des charges indirectes peut encourager ou non la coopération entre les centres de responsabilité. En effet, les centres sont motivés à coopérer si les coûts alloués à un centre dépendent des performances opérationnelles d'autres centres. La procédure de répartition peut influencer la manière dont les centres de responsabilité utilisent les services d'un département de support (Horngren et al., 2005). Le choix du type de centre dépend de la distribution de la connaissance spécifique, puisque la théorie positive de l'agence fait dépendre l'efficience de la bonne utilisation de la connaissance. La décentralisation des décisions au niveau d'une division suppose qu'elle dispose de la connaissance spécifique, par exemple le savoir-faire en matière de production permettant de créer le maximum de valeur. Pour un centre de coût, la mesure est fondée, soit sur la minimisation des coûts pour un niveau de production donné, soit sur la maximisation de la production pour un budget de production fixé. La tâche du responsable de division consiste donc, dans ce type de centre à s'approvisionner au meilleur coût et à utiliser au mieux ses inputs par rapport à ces objectifs. Ainsi, recourir à la théorie de l'agence pour expliquer la politique d'un système de comptabilité de gestion basée sur l'attribution des coûts indirects de fabrication est assez marqué par un cadre de recherche positive (Zimmerman, 1979; Magee, 1988; Baiman, 1990; Hemmer, 1996; Rajan, 1992; Wagenhofer, 1996). Dans la politique de l'attribution des coûts indirects de fabrication en lien avec la théorie de l'agence de Jensen et Meckling en 1976, l'accent est mis non pas sur le processus de répartition proprement dit, mais sur la façon dont cette attribution est intégrée dans la mesure des performances de différents centres. Afin d'analyser les problématiques relatives dans la relation principal-agent en ce qui concerne la répartition des charges indirectes de fabrication, nous reprenons tout d'abord la définition de la relation d'agence. Jensen et Meckling (1976) définissent la relation d'agence « comme un contrat dans lequel une (ou plusieurs personnes) a recours aux services d'une autre personne pour accomplir en son nom une tâche quelconque, ce qui implique une délégation de nature décisionnelle de l'agent ».

La relation d'agence, dans cette représentation, ne concerne que deux personnes, l'une d'elle, le principal (ou le mandant), délègue un droit décisionnel à l'autre, l'agent (ou le mandataire). Ainsi, dans le cadre de notre étude, nous supposons cette relation entre le directeur et les managers des différents centres de responsabilité. Le directeur (principal ou mandant) va ainsi confier aux managers (agents ou mandataires) des centres, l'exécution de certaines missions, en leur déléguant un certain pouvoir de décision et en mettant à leur disposition des ressources nécessaires. La forte asymétrie d'information existant est en faveur de l'agent (responsable ou manager du centre). Celle-ci va donc entraîner des intérêts divergents des deux parties. Toutefois, l'allocation

décentralisée des droit décisionnels va créer des relations d'agence sources de conflits d'intérêts et des coûts d'agences. La notion de coûts d'agence est parfois considérée comme un des apports majeurs de la théorie positive de l'agence (Charreaux, 2005). Ces coûts, selon Jensen et Meckling (1992, p.262), cité par Charreaux en 2005, représentent les coûts résultant des conflits d'intérêt dans les situations de coopération et sont égaux à la somme des coûts de conception, de mise en œuvre et de maintenance des systèmes d'incitation, de contrôle et de perte résiduelle, c'est-à-dire du manque à gagner lié à la résolution imparfaite de ces conflits.

La relation d'agence va donc permettre au principal (directeur), compte tenu de l'objectif de répartition des charges de mieux opérer les choix de l'agent (du manager) et de profiter de la meilleure connaissance par l'agent de l'utilisation des ressources allouées (Wagenhofer, 1996; Magee, 1988). Les choix de l'agent sont donc fonction des efforts fournis pour l'accomplissement de ses missions et de la consommation des ressources allouées par le principal. Selon Wagenhofer (1996), trois facteurs doivent être pris en compte pour une allocation efficace des charges indirectes :

- La volonté exprimée par le principal d'une utilisation des ressources allouées à l'agent;
- Le partage du risque entre le principal et l'agent et;
- Les décisions que l'agent prend (hors mis des ressources), c'est-à-dire les efforts qu'il fait pour optimiser son activité.

Dans la relation principal-agent (dans notre cas directeur-manager), le but du risque de collusion est d'influencer des coûts incontrôlables et il est dans l'intérêt du principal d'attribuer les coûts aux agents (Suh, 1987; Rajan, 1992). Cette allocation des coûts incontrôlables aux agents pourrait fournir une approximation des effets de certaines de ses actions inobservables pour le principal (Baiman et Noel, 1985; Such, 1988). En recourant à la théorie de l'agence, et au cas où celle-ci serait appliquée sur plusieurs périodes, il serait selon (Baiman et Noel, 1985), avantageux pour l'organisation de répartir les coûts fixes indirects aux centres de responsabilité afin de mesurer les performances de ceux-ci. Après avoir examiné les contributions de la théorie positive et de la théorie de l'agence en comptabilité de gestion, il serait intéressant de réexaminer les critiques adressées aux deux théories normative et positive de la comptabilité telles qu'initiées successivement par Chambers en 1955 et Watt et Zimmerman en 1978.

4 Critiques : De la théorie normative à la théorie positive de la comptabilité.

Parler de la comptabilité aujourd'hui sans évoquer les travaux de Littleton en comptabilité serait illusoire dans la mesure où il fait parmi les grands auteurs nord-américains qui ont marqué l'évolution de la comptabilité financière. À partir de sa pensée basée sur la pratique raisonnée, Littleton va démontrer que les méthodes comptables sont

élaborées par la pratique. Cette pratique procède par essai et erreurs pour dégager les méthodes comptables les plus adaptées (Colasse, Saboly et Turrillo, 2001). Selon Degos et Previts (2004), Littleton décrit les pratiques parce qu'elles sont en relation avec les objectifs et on peut en déduire des principes qui permettent, par rétroaction de justifier lesdites pratiques. Toutefois, la pensée de Littleton ne permet pas de se rejeter dans le futur et de faire des prévisions (Degos, 1998 et 2004). Sa pensée va plutôt déboucher sur un système de justification, de rationalisation que sur une approche théorique. En revanche, Chambers dans son article publié en 1955 dans *Accounting Research* et, intitulé «*Blueprint for a Theory of Accounting*», va se lancer à une véritable critique de la pratique raisonnée développée dans les travaux de grands auteurs américains comme Norris (*Accounting Theory*), Bray (*Four Essays in Accounting Theory*) et Littleton (*Structure of Accounting Theory*) dont il dénonce l'absence de rigueur scientifique (Colasse, 2004). Selon Colasse (2004), citant Chambers(1955), «*la pratique raisonnée ne peut aboutir à l'élaboration d'une théorie comptable cohérente ni au perfectionnement des pratiques, dans la mesure où il s'agit d'une simple démarche descriptive et de classification ne permettant pas d'établir de hiérarchie entre des principes comptables souvent bancals*». Par la suite, Chambers (1966) va écrire un article, celui qui aurait marqué l'histoire de la théorie comptable. Dans cet article, l'auteur va démontrer qu'une théorie comptable devrait reposer sur un certain nombre d'axiomes en lien avec l'organisation et son environnement et construit déduction faite de ces axiomes des hypothèses qu'il convient de confronter à la réalité. Chambers va donc baptiser cette nouvelle démarche scientifique selon lui, la *théorie normative de la comptabilité*. Ainsi, dans l'avancée de sa pensée scientifique, Chambers ne peut imaginer un seul instant que sa théorie fera l'objet de nombreux débats et surtout de virulentes critiques par un nouveau courant de recherches mené par de jeunes chercheurs Watts et Zimmerman en 1978 dont l'objectif est de rendre empirique et scientifique la théorie comptable. Ainsi, de la pratique raisonnée à l'approche normative de Chambers (1953) en passant par la théorie positive de la comptabilité de Watts et Zimmerman en 1978, va suivre une lutte acharnée basée sur des critiques des précurseurs des deux théories (normative et positive).

4.1 Critiques de la théorie normative de Chambers (1953)

La théorie normative initiée par Chambers a été sévèrement critiquée par Watts et Zimmerman en 1979. Des critiques que Colasse (2004) classe à deux niveaux (scientifique et utilitariste). Sur le *plan scientifique*, les deux chercheurs de l'école de Rochester reprochent à Chambers d'avoir initié un courant de recherche qui, selon eux, n'est pas une véritable théorie. La théorie fondée par Chambers n'est qu'une succession d'idées intellectuelles n'ayant aucune valeur scientifique dont le seul but principal est d'argumenter des aspects comptables aux divers groupes d'intérêts concernés (Watts et Zimmerman, 1979). D'ailleurs, il ne faudrait pas oublier que Watts dans un article publié

dans *Australian journal of management* critiquait déjà la théorie normative de Chambers car selon lui, «la littérature [normative] est non scientifique» (Watts, 1977, p.53), cité par Jeanjean (1999). Tout en suivant l'avis émis par Jensen (1976), les deux chercheurs de l'école de Rochester vont poursuivre leurs critiques en estimant que, «la recherche en comptabilité a été (à une ou deux exceptions près) non scientifique car, l'accent a été mis sur les aspects normatifs et décisionnels» (Christenson, 1983). Sur *le plan utilitariste*, Watts et Zimmerman (1979), font remarquer que, contrairement à ses objectifs, la recherche normative n'a que très peu influencé la pratique comptable. Le Financial Accounting Standards Board (FASB) n'a alors publié que l'un des éléments de son cadre conceptuel, les autres éléments en seront publiés ultérieurement à l'exemple de l'International Accounting Standards Board dont le cadre sera publié en 1989. Ainsi selon Colasse (2004), «il semble que le constat de Watts et Zimmerman ne soit plus aujourd'hui valable car si la recherche normative selon lui n'influence pas directement les pratiques, elle les influence indirectement et fortement à travers les nombreux cadres conceptuels qu'elle a contribués à faire naître»

4.2 Critiques de la théorie positive de la comptabilité (TPC) de Watts et Zimmerman (1978)

De la pratique raisonnée à la théorie normative en passant par la théorie positive de la comptabilité, la lutte acharnée des différentes critiques ne s'était pas arrêtée à la théorie normative de Chambers. Watts et Zimmerman après avoir rejeté avec «violence» la pensée de Chambers qui lui-même ayant quelques années auparavant critiqué avec audace les travaux des pères fondateurs de la théorie comptable à l'instar de Littleton, Bray ou Norris, vont vivre (Watts et Zimmerman) une série de critiques les plus ardentes jamais vécues dans l'histoire de la comptabilité financière. Ainsi, la théorie positive de la comptabilité a été critiquée par plusieurs courants de recherche ces dernières décennies. Tout d'abord, on critiqua aux initiateurs de la TPC de rejeter toute autre conception des sciences comptables (Sterling, 1990; Chambers; 1993). Cette attitude de Watts et Zimmerman a été perçue comme sectaire par la communauté des chercheurs et ils se sont créés une bonne quantité d'opposants. Chambers (1993), suite aux critiques qui lui ont été adressées par Watts et Zimmerman, va à son tour critiquer sans réserve les travaux des penseurs de l'école de Rochester en contestant leur conception de la comptabilité. Pour Chambers, leur conception de la comptabilité est étroite et de nulle utilité. Il déplore également la distinction qu'ils font des théories normative et positive en considérant tout simplement que toute connaissance scientifique est simultanément normative et positive (Colasse, 2004). Il porte également un regard critique sur la qualité empirique de leurs recherches car selon lui, ces recherches ne procèdent d'aucune observation directe. Enfin, selon Colasse (2004), le caractère rhétorique de leurs procédés ainsi que leur prosélytisme ont été vivement critiqués par Chambers en 1993. À la suite de ces critiques, Christenson (1983) fera un certain nombre de reproches aux chercheurs de

l'école de Rochester. Pour Christenson, la TPC initiée par Watts et Zimmerman n'est pas pertinente. Il déplore le fait que la théorie positive s'intéresse uniquement aux comportements des comptables et des dirigeants concernant leur choix de méthodes alors qu'elle devrait plutôt s'intéresser aux états financiers. Ce qui l'a conduit à renommer la théorie comptable de «sociologie de la comptabilité». À cette critique, Watts et Zimmerman (1990) répondent que les pratiques comptables influencent les états financiers et que de ce fait, il est important de comprendre les intérêts qui conduisent les dirigeants et les comptables à faire les choix de ces méthodes. La liste des critiques adressées aux chercheurs de l'école de Rochester est loin d'être exhaustive. Nous ne pourrions clore ce volet relatif aux critiques sans évoquer celles ayant porté sur la méthode et la méthodologie utilisée par Watts et Zimmerman. En effet, selon Christenson (1983), les chercheurs de l'école de Rochester ont utilisées des méthodes et des méthodologies inappropriées pour la construction des théories explicatives. La critique formulée par Christenson repose sur une théorie issue des sciences dures et sa modélisation a été empruntée aux sciences économiques. Par ailleurs, Watts et Zimmerman ont créé leur concept de «théorie positive» à partir des «gourous» formés des économistes de l'école de Chicago tel que Milton Friedman (Christenson, 1983). Sur cette critique, Whittington (1987, p.331) déclare, «Watts et Zimmerman ne sont pas les seuls intellectuels à avoir fait usage de la vision des économistes de l'école de Chicago...La majorité des chercheurs nord américains ayant mené des études empiriques en comptabilité sont tombés dans cette catégorie, et leurs réalisations sont formidables». Plusieurs articles listés dans le tableau 1 ont vivement critiqué la démarche méthodologique utilisée par les chercheurs de l'école de Rochester (Tinker et al., 1982; Christenson, 1983; Lowe et al., 1983; Whittington, 1987; Hines, 1988)

Tableau 1. Sommaire des papiers critiquant Watts et Zimmerman (1978 et 1979)

Auteurs	Nombre de références		Sujet	Critiques majeures
	WZ(1978)	WZ(1979)		
Ball et Foster (1982)	13	1	Critique de la recherche empirique en comptabilité	-Taille de la firme et régimes de primes peuvent servir de mandataire pour les variables omises - Faible fondement théorique pour la construction des coûts taille-politique - Échantillon traité non utilisé
Tinker et al.(1982)	1	4	Théorie positive versus théorie normative	- Théories positives sont chargées de valeur et masquent un biais conservateur - Ignore les luttes de classes sous-jacentes
Christenson (1983)	6	9	Méthodologie de la comptabilité positive	-Positivisme logique est une approche méthodologique désuète -L'approche est la «sociologie de la comptabilité» au lieu d'une théorie comptable -Les tests introduisent des arguments ad hoc pour excuser les exceptions de la théorie -Méthodes inappropriées sont utilisées pour construire des théories explicatives
Holthausen et	7	0	«Review of	Interprétation limitée des résultats car:

Leftwich (1983)			Economic Consequences Literature»	-Théories politiques et contractuelles incomplètes -Problèmes de spécification dans les variables du membre gauche et les variables du membre droit.
Lowe et al. (1983)	0	12	WZ (1979)	-Cadre économique n'est pas justifié -L'approche positive est ouverte aux conflits -La nature de la preuve n'est pas scientifique, Preuves au contraire présentées
Mckee et al. (1984)	4	0	Replications of WZ (1978)	-Résultats ne tiennent pas pour un autre échantillon - Échantillon traité non utilisé - Pré connaissance des proportions de l'échantillon biaise l'estimation des paramètres
Tableau 1 – suite - Sommaire des papiers critiquant Watts et Zimmerman (1978 et 1979)				
<i>Auteurs</i>	<i>Nombre de références</i>		<i>Sujet</i>	<i>Critiques majeures</i>
Whittington (1987)	0	7	Critique de WZ (1986)	-Présentation des arguments et des preuves n'est pas équilibrée -Position méthodologique extrême -Théories positives sont chargées de valeur - L'approche est la «sociologie de la comptabilité» au lieu d'une théorie comptable
Hines (1988)	4	0	Christenson (1983) et méthodologie	-Popper n'est pas une ligne directrice pratique pour évaluer la recherche empirique en comptabilité

Source : Watts et Zimmerman, 1990, p.141-142.

Les critiques méthodologiques adressées à Watts et Zimmerman ont complètement échoué car, celles-ci n'ont pas influencé les recherches en comptabilité. Par ailleurs, les chercheurs n'ont jamais changé leurs approches méthodologiques malgré ces nombreuses critiques. Comme le déclarent Watts et Zimmerman (1990, p.149), «*bien que la méthodologie que nous avons utilisée provient des sciences économiques, de la finance ou de façon générale des sciences, celle-ci a eu un succès en comptabilité...*». Enfin, en ce qui concerne le concept de «*théorie positive de la comptabilité*», les recherches en comptabilité positive ont existé bien avant la publication des articles de 1978 et 1979 (Watts et Zimmerman, 1990). Plusieurs chercheurs en comptabilité utilisaient déjà ce concept par exemple, Gordon (1964), Gordon et al. (1966) et Gagnon (1967). Watts et Zimmerman expliquent qu'ils ont utilisé le label de «*positive*» pour exposer l'existence des recherches en comptabilité. Dans leur article intitulé «*Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards*», ils expliquent que, leur principal objectif était de mettre un accent sur le rôle de la théorie comptable et de fournir l'explication et la prédiction des pratiques comptables (Watts et Zimmerman, 1990).

5 Conclusion

L'évolution de la théorie comptable remonte depuis les travaux de Littleton en 1955 à partir de ce qu'il a appelé la pratique raisonnée. Littleton démontre que les méthodes comptables sont élaborées par la pratique. Ainsi, son courant de recherche,

comme le signalent Colasse et al. (2001), s'attache à dégager de la pratique les principes fondamentaux de la comptabilité et à les formuler. Quelques années plus tard, Littleton sera critiqué par Chambers (1966). Celui-ci prône pour une approche normative tout en dénonçant l'absence scientifique de la pratique raisonnée de Chambers. Par la suite, Watts et Zimmerman, deux jeunes chercheurs de l'école de Rochester ont pour objectif principal de rendre empirique et scientifique les recherches en comptabilité. Ils vont donc en 1978 initier un nouveau courant de recherche baptisé théorie positive de la comptabilité. Watts et Zimmerman (1978, 1979), vont ainsi critiquer avec virulence la théorie normative de Chambers en estimant que celle-ci n'est qu'une succession d'idées intellectuelles n'ayant aucune valeur scientifique dont le but est d'argumenter des aspects comptables aux divers groupes d'intérêts concernés. Ensuite, va suivre une lutte acharnée de nombreuses critiques des trois approches prônées par ceux là même qui ont marqué l'évolution de la théorie comptable : Littleton avec la pratique raisonnée, Chambers avec la théorie normative et Watts et Zimmerman avec la théorie positive de la comptabilité. Nous pouvons quand même retenir qu'à la suite de toutes ces approches, la TPC est celle qui a été la plus contestée de l'histoire de la théorie comptable pendant ces deux dernières décennies. Ces nombreuses critiques ont d'ailleurs amené Watts et Zimmerman d'y revenir avec un article publié en 1990 intitulé «*Positive Accounting Theory : A Ten Year Perspective*» afin de réexaminer les critiques qui leur ont été faites dans les articles précurseurs publiés respectivement en 1978 et 1979. Outre l'évolution de la TPC et de ses nombreuses critiques, notre étude a également examiné la possibilité de réconcilier les théories positive de la comptabilité et de l'agence dans l'attribution des coûts indirects de fabrication.

Références

- Anthony R.N. (1957), Cost concepts for control, *The Accounting Review*, vol. 32(2.), p.229-234.
- Arrow K., Sen A. And Suzumura K. (1997), ``The Functions of social choice theory``, *Social choice Re-Examined*, vol.1, p.3-9, London: Macmillan.
- Baiman S. (1990), Agency theory in managerial accounting, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15(4).
- Baiman S. And Noel J. (1985), Non controllable cost responsibility accounting, *Journal of Accounting Research*, vol. 23(2).
- Ball R.J. and Brown P. (1968), «An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers», *Journal of Accounting Research*, autumn, p. 159-178.
- Beaver (1968), «The information content of annual earnings announcements. *Journal of Accounting Research*. (Supplement: 67-92).
- Bouquin H. (2004), *Comptabilité de gestion*, 3^e édition, Économica.
- Bouquin H. (1997), « Contrôle » in Joffre P. et Simon Y., *Encyclopédie de gestion*, tome 1, Economica, Paris, article 33, pp. 667-685.
- Bouquin H. (1995), « Un aspect oublié de la méthode des sections : les enjeux d'une normalisation privée de la comptabilité de gestion », *Revue Française de Comptabilité*, n° 271, octobre, p. 63-71.
- Boyer A. (1990), *Une introduction à la lecture de Karl Popper*, Presses de l'école normale supérieure.

- Casta J.-F. (2000), «Théorie positive de la comptabilité», in COLASSE B. (coord.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica, p. 1223-1232.
- Chambers R.J. (1993), Positive Accounting Theory and the PA Cult, *Abacus*, March, pp.1-26.
- Chambers R.J. (1966), *Accounting, evaluation, and economic behavior*. Prentice-Hall.
- Chambers R.J. (1955), «Blueprint for a theory of accounting», *Accounting Research*, January.
- Charreaux G. (2005), «Pour une gouvernance d'entreprise «comportementale», une réflexion exploratoire... », *Revue française de gestion*, vol. 4(157), pp.215-238.
- Charreaux G. (2000), «La théorie positive de l'agence : positionnement et apports», *Revue d'économie industrielle*, 92, 2^e et 3^e trimestre, pp.193-214
- Charreaux G. (1999), «La théorie positive de l'agence : lecture et relectures», in Koenig G. (dir.), *De nouvelles théories pour gérer l'entreprise*, Paris, Economica, pp.61-141.
- Charreaux G. et Desbrières P. (1998), « Gouvernance des entreprises: valeur partenariale contre valeur actionnariale », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 1, n°2, Juin 1998, p. 57-88.
- Charreaux G. (1997), *Le gouvernement des entreprises, Corporate governance : théories et faits*, Recherche en Gestion, Edition Economica.
- Christenson, C. (1983), «The Methodology of Positive Accounting », *The Accounting Review*, January, pp. 1-22.
- Colasse B. (2005), *Raymond John Chambers: Pour une comptabilité continuellement actuelle*. Colasse Bernard. Les grands auteurs en comptabilité. Colombelles, p.197-216.
- Colasse B., Saboly M. and Turillo B. (2001), «De la scientificité des théories issues de la recherche en comptabilité financière, dans : Dumontier P. et Teller R., *Faire de la recherche en comptabilité financière*, Vuibert-Fnege, Paris, PP.3-18.
- Colasse B. (1995), «À quoi sert la recherche comptable ?», *Revue française de comptabilité*, n° 264, février, p. 67-74.
- Colasse B. (2000), «Théories comptables», in COLASSE B. (coord.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica, p. 1233-1244.
- Coriat B. and Weinstein O. (1995), *Les nouvelles théories de l'entreprise*, Librairie Générale française.
- Detoeuf), *Propos d'un confiseur, par O.L. Barenton, Industriel, Ancien élève de l'École Polytechnique*, Paris, éd. du Tambourinaire, 1937 (p. 142).
- Degos J.G. et Previts G.J. (2004), «A.C.Littelton et W.A.Patton : la normalisation entre l'induction et la déduction», in Bernard Colasse, éditeur, les grands auteurs en comptabilité, ESM Management et société, paris, pp.145-162.
- Degos J.G. (2004), « Histoire des diplômes d'expertise comptable français », cahiers du CRECCI de l'IAE de Bordeaux, No.2004-07.
- Degos J.G. (1998), *Histoire de la comptabilité*, Que sais-je ? No. 3398, PUF, Paris.
- Eglen J Y. (2005), *Analyse comptable et financière, 10^e édition*, Dunod, 428 pages.
- Fama E.F. and Jensen M.C. (1983), «Separation of ownership and control», *Journal of law and Economics*, vol.26, June, p.301-326.
- Ferrara, W.L. (1990), The new cost /management accounting: more questions than answers, *Management Accounting* , October, 48-52.
- Friedman M. (1953), *Essays in positive economics*, traduction française: (1995), *Essai d'économie positive*, Litec, collection, Liberalia, p.303.
- Gagnon, J.M. (1967), Purchase versus pooling of interest:The search for predictor. *Journal of Accounting Research* (supplement): pp.187-204.
- Govindarajan V. and Anthony R.N. (1983), «How firms use cost data in price decisions», *Management accounting*, pp.30-36.

- Gordon, M.J., Horwitz, B.N., and Meyers, P.P. (1966), Accounting measurements and normal growth of the firm. Research in accounting measurement. Eds. R.K. Jaedicke, Y.Ijiri, and O.Nielsen, *American Accounting Association*, pp.221-231.
- Gordon, M. J. (1964), « Postulates, Principles and Research in Accounting », *The Accounting Review*, avril, pp. 259-270.
- Hemmer T. (1996), Allocations of sunk capacity costs and joint costs in a linear principal-agent model, *The Accounting review*, vol. 71, No.3.
- Himoroto T. (1988), Another hidden edge – Japanese management accounting, *Harvard Business Review*, vol.66, jul-aug.
- Himoroto T. (1991), Restoring the relevance of management accounting, *Journal of Management Accounting*, vol. 3, jul.
- Hines R.D. (1988), Popper's methodology of falsificationism and accounting research. *The Accounting review*, 657-662.
- Holthausen R.W. and Leftwich R.W. (1981), ``The economic consequences of accounting choice: Implications of costly contracting and monitoring. *Journal of Accounting & Economics*. (August): p.77-117.
- Horgren C T., Data S.M. and Foster G. (2005), Cost accounting: a managerial emphasis, 12th edition, pearson prentice Hall.
- Jacob P. (1992), *Qu'est-ce que l'autoritarisme épistémologique*, in : L'âge de la science, *lectures philosophiques : épistémologie*, éditions O. Jacob, pp.25-57.
- Jeanjean T. (1999), «Théorie positive de la comptabilité : une revue des critiques», Cahier de recherche du CEREG, n° 99-12, Université de Paris-Dauphine.
- Jensen M.C. (2004), ``The Agency Costs of Overvalued Equity and the Current State of Corporate Finance``, *European Financial Management*, vol. 10, No.4, pp.549-565.
- Jensen M.C. and Meckling W.H. (1994), ``The Nature of Man``, *Journal of Applied Corporate Finance*, Summer, july, vol.7, No.2, p.4-19.
- Jensen M.C. and Meckling W.H. (1992), Specific and general knowledge, and Organizationnal Structure, in L.Werin and H.Wijkander (eds), *Contract economics*, Blackwell, p.251-274.
- Jensen M.C. (1983), ``Organization Theory and Methodology``, *Accounting Review*, vol.58, April, p.319-339.
- Jensen M. C. (1976), *Reflections on the State of Accounting Research and the Regulation of Accounting*, Stanford University Press, p. 11-19.
- Jensen M. et Meckling W. (1976): "Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure" *Journal Financial Economics* vol. 3, October, p.305-360.
- Kabir H.M. (2010), «Positive Accounting Theory and science», *Journal of Centrum Cathedra*, vol.3, No.2, september, pp.136-149.
- Keynes J N. (1955), *The Scope and Method of political Economy*, 4th Ed. New York, Kelley & Millman, 404 pages.
- Littelton A.C. (1953), *Structure of Accounting Theory*, chap. 11, American Accounting Association.
- Maggee R.P. (1988), Variable cost allocation in a principal/agent setting, *The Accounting Review*, vol. 63, No.1, pp.42-54.
- Milgrom P. and Roberts J. (1992), *Economics, Organization and Management*, by Prentice-Hall-Traduction française, *Economie, organisation et management*, De Boeck, 1997.
- Popper K.(1981), *La quête inachevée*, Agora, pp.350.
- Posner R.A. (1974), Theories of Economic Regulation. *The Bell Journal of Economics and Management Science*, vol.5, No. 2, autumn, p.335-358.
- Raffournier B. (1990), «La théorie positive de la comptabilité: une revue de littérature», *Economies et Sociétés*, série « Sciences de gestion», vol. 16, No.11, p. 137-166.
- Rajan M.V. (1992), Cost allocation in multiagent settings, *The Accounting Review*, vol. 67(3), pp527-545.

- STERLING R. (1990), «Positive Accounting Theory: an Assessment», *Abacus*, September.
- Tremblay D., Cormier D. et Magnan M. (1994), *Théories et modèles comptables, développement et perspectives*, 2e éd., Presses de l'Université du Québec.
- Suh Y.S. (1987), Collusion and non controllable cost allocation, *Journal of Accounting Research*, vol. 25, supplement, p. 22-46.
- Suh, Y. S. (1988), Noncontrollable costs and optimal performance measurement, *Journal of Accounting Research* vol. 26, No.1, pp.22-46.
- Tinker, a.m., Merino, B.D. and Neimark, M.D. (1982), The normative origins of positive theories: ideology and accounting thought, *Accounting, Organizations and society*, vol.7, No.2, pp.167-200.
- Wagenhofer, A. (1996), The value of distorting overhead cost allocations in an agency setting, *Management Accounting Research*, vol. 7, , No.4, pp. 367-385
- Walkers M. (1989), ``Agency Theory: A Falsificationinoist Perspectives``, *Accounting Organization and Society*, vol.14, 5-6, p.433-453.
- Watts R.L. et Zimmerman J.L. (1979), «The Demand for and Supply of Accounting Theories: the Market for Excuses», *The Accounting Review*, vol. 54, n No. 2, avril, p. 273-305.
- Watts R.L. and Zimmerman J.L. (1978), «Toward a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards», *The Accounting Review*, vol. 53, janvier, p. 112-134.
- Watts R.L. and Zimmerman J.L. (1986), *Positive Accounting Theory*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs.
- Watts R.L. and Zimmerman J.L. (1990), «Positive Accounting Theory: an Ten-Year Perspective», *The Accounting Review*, vol. 65, January, p. 131-156.
- Whittington G. (1987), Positive accounting: A review article. *Accounting and Business Research*, 17, 327-336.
- Williams P.F. (1989), «The Logic of Positive Accounting Research», *Accounting Organizations and Society*, vol. 14, p. 455-468.
- Zimmerman J.L. (2003), *Accounting for decision making and control*, 4th edition, McGraw-Hill, Higher Education.