



NUMÉRO 2010-02

LES AUTEURS COMPTABLES : UNE ELITE
A GEOMETRIE VARIABLE

Mark Nikitin

LABORATOIRE ORLÉANAIS DE GESTION (EA 2635)

I.A.E. d'Orléans

Faculté de Droit, d'Économie et de Gestion

Rue de Blois - B.P. 6739

45067 ORLEANS CEDEX 2

E-Mail : log@univ-orleans.fr

<http://www.univ-orleans.fr/DEG/LOG>



Tél. 02 38 41 70 28
Fax 02 38 49 48 16



NUMERO 2010-2

**LES AUTEURS COMPTABLES : UNE
ELITE A GEOMETRIE VARIABLE**

Marc NIKITIN

Les auteurs comptables : une élite à géométrie variable

Marc NIKITIN

Professeur
Université d'Orléans
BP 6739 45067 Orléans Cedex2
Marc.nikitin@univ-orleans.fr

Résumé

Nous considérons comme « auteurs comptables » ceux qui ont fait avancer la doctrine comptable par la publication d'ouvrages portant leur signature. Une telle définition fixe les limites temporelles de l'étude : avant 1494, il n'y avait pas, à notre connaissance, d'ouvrages ; donc pas d'auteurs. Depuis 1947 en France, la normalisation a imposé que l'élaboration de la doctrine comptable ne soit plus laissée à l'initiative d'individus : elle est collective (socialisée ?). La question centrale à laquelle nous tentons d'apporter des éléments de réponse est la suivante : « Qui étaient, sociologiquement parlant, ceux qui ont élaboré cette discipline ? ». A l'évidence ils n'étaient pas des scientifiques ni des comptables (dans les sens actuels de ces deux termes), mais des membres de l'élite du moment, capables de synthétiser l'état des connaissances et surtout des besoins de leur époque. Selon les périodes, les professions ont évolué et l'on peut trouver, de façon nécessairement schématique : Des mathématiciens et des commerçants aux XV^e et XVI^e siècles, des teneurs de livres indépendants et des enseignants aux XVII^e et XVIII^e siècles, des industriels, et enfin des enseignants et des experts au XIX^e siècle. Le XX^e siècle voit la fin des auteurs comptables, en raison de l'institutionnalisation des experts comptables, de la socialisation de l'élaboration de la comptabilité et plus récemment du poids croissant des marchés financiers.

Mots clés

Auteurs comptables, profession, doctrine comptable.

Les auteurs comptables : une élite à géométrie variable

Aujourd'hui, l'élaboration des systèmes de comptabilité financière est normalisée et confiée à divers organismes, privés ou sous la tutelle de l'état : le CRC en France, le FRC en Grande-Bretagne, le DRSC en Allemagne, le FASB aux Etats-Unis, etc. Sans oublier l'IASB pour ce qui concerne la normalisation internationale.

Il n'en a pas toujours été ainsi. Avant que la comptabilité ne soit normalisée¹, la doctrine se nourrissait pour l'essentiel des ouvrages publiés par des auteurs individuels. Le marché de la formation comptable accomplissait la nécessaire sélection parmi ces auteurs et seuls émergeaient ceux qui proposaient les bonnes solutions aux problèmes de l'époque. De Pacioli (1445- 1517) à Dumarchey (1874 – 1946), ce sont quelques dizaines d'auteurs qui ont ainsi influencé les pratiques pour avoir su à la fois s'en imprégner, les comprendre et anticiper le sens de leur nécessaire évolution. Notre acception de l'expression « auteur comptable » est donc relativement restrictive : il s'agit pour nous des individus qui ont fait avancer la doctrine comptable et influencé les pratiques par la publication de leurs ouvrages. Cette définition exclut tous les chercheurs qui ont décrit, commenté et tenté de rendre compte des pratiques ou des doctrines (Lemarchand et al. 2000). Une telle définition fixe aussi les limites temporelles de l'étude. Cette dernière commencera avec l'auteur de La Summa pour se terminer au moment où l'élaboration de la doctrine se « socialise » avec le plan comptable de 1947. L'envergure de Jean Dumarchey nous conduit à le considérer comme le dernier des auteurs comptables français. C'est en effet depuis 1947 qu'en France, la normalisation² des comptabilités a imposé que l'élaboration de la doctrine comptable ne soit plus laissée à l'initiative d'individus : elle est collective, ou socialisée, sans que cela ait la moindre connotation politique.

Avant le XIX^{ème} et la création des Etats-Nations, l'élaboration de la doctrine est internationale et les grands auteurs sont le plus souvent, mais pas toujours, les auteurs du pays dominant : l'Italie jusqu'au XVI^{ème} siècle, les Provinces Unies au XVII^{ème} siècle, la France

¹ Le processus qui a conduit à la normalisation comptable au plan national s'est étalé, en France, des années 1880 aux années 1940. Nous en connaissons bien sûr quelques éléments, mais l'histoire de ce processus reste encore à écrire.

² Le plan comptable de 1947 n'avait pas de caractère obligatoire en dehors des entreprises fournisseurs de l'état, mais l'usage s'en est très vite répandu et personne n'a proposé d'organisation alternative au CNC.

au XVIII^{ème}³. Après 1800, les comptabilités cultivent leurs particularismes nationaux (Lemarchand & Nikitin 2000) et les différences se creusent. Il ne nous paraît donc pas abusif de parler des auteurs français et étrangers avant – et des seuls auteurs français après – cette césure de la Révolution Industrielle et de la naissance des Etats-Nations. Cet article engagera donc une réflexion historique à caractère sociologique en tentant d’apporter des éléments de réponse à la question : « Qui étaient ces personnages qui ont élaboré la comptabilité⁴ ? ». Nous verrons que de nombreuses professions sont représentées et que nous n’avons pu repérer que deux invariants :

- a) tous ces auteurs étaient, à des titres divers, membres des élites⁵ de leur époque, capables de synthétiser l’état des connaissances et surtout des besoins des entreprises,
- b) aucun n’élaborait ses propositions sans connaître et s’inspirer de pratiques et des ouvrages déjà existants⁶. Ce ne sont donc pas des inventeurs, et ceux qui ont prétendu l’être étaient au mieux d’irresponsables candides et au pire des charlatans⁷.

Il eut d’ailleurs été vain de chercher des professions « produisant » régulièrement des auteurs comptables, tant ces professions évoluent au cours des siècles et ne représentent pas la même catégorie (relative) de revenus, le même statut social, les mêmes compétences, etc.. Comparer les maîtres écrivains et teneurs de livres du XVII^{ème} siècle et les experts comptables d’il y a un siècle nous conduirait droit dans le mur de l’anachronisme. De plus, ce sont très rarement ceux qu’aujourd’hui nous appelons comptables qui ont contribué le plus à l’avancement de la doctrine. Des négociants ou des industriels ont pu, pressés par leurs pairs et par le besoin de nouveaux systèmes d’information, suppléer les hommes de l’art.

Pour aborder ce sujet des auteurs comptables, nous avons tenté de dégager des périodes relativement homogènes du point de vue des professions représentées dans cette population : des mathématiciens et des commerçants aux XV^{ème} et XVI^{ème} siècles, des comptables

³ Il s’agit d’approximations assez grossières, qui n’ont pour but que de fixer les idées.

⁴ Jusqu’au début du XIX^{ème} siècle, on parle de *tenue des livres*. On parle ensuite de *comptabilité*. Sur l’évolution du sens du mot *comptabilité*, voir Labardin & Nikitin 2009.

⁵ Selon les époques et les individus, il pourra s’agir de l’élite intellectuelle, politique, commerçante, industrielle, etc. A notre avis, parler d’élite comptable n’aurait pas de sens avant l’institutionnalisation des experts comptables au XX^{ème} siècle.

⁶ Le plagiat était monnaie courante. Pierre Boucher, négociant bordelais, publie par exemple en 1803 un ouvrage qui n’est qu’une reprise de l’ouvrage que Mathieu de La Porte avait publié un siècle plus tôt.

⁷ L’évolution contradictoire et problématique de la doctrine et des pratiques peut d’ailleurs être considéré comme une ancienne problématique (Nikitin 2006).

indépendants et des enseignants aux XVII^{ème} et au XVIII^{ème} siècle, des industriels, des enseignants et des experts au XIX^{ème} siècle et dans la première moitié du XX^{ème}. Les cinquante dernières années marquent la fin des auteurs comptables avec la socialisation de l'élaboration de la comptabilité au sein du CNC.

Dernière précision introductive : nos sources sont fragiles. Bien que faisant partie de l'élite du moment, les auteurs comptables n'étaient pas des hommes politiques de premier plan, et leur vie est assez mal connue. Nous nous appuyons donc sur quelques biographies écrites récemment, mais surtout sur les préfaces des ouvrages, rédigées par les auteurs eux-mêmes. Sur ce sujet, le travail de compilation d'Ernest Stevelinck (1970) constitue pour nous un travail d'une grande utilité. Pour un certain nombre de ces auteurs, nous renverrons le lecteur aux biographies publiées dans l'ouvrage récent dirigé par Bernard Colasse (2005).

1. DES MATHÉMATIENS ET DES COMMERÇANTS AUX XV^{ème} ET XVI^{ème} SIÈCLES

Le premier et le plus connu des auteurs comptables est bien sûr Luca Pacioli (1445 – 1517)⁸. Ce n'est pas par sa naissance que Pacioli fit partie de l'élite de son époque, et l'on sait en fait peu de chose sur sa famille, sinon qu'il subit l'influence d'un oncle militaire qui lui donna le goût des jeux mathématiques. A partir de sa 15^{ème} année, il bénéficia d'un véritable enseignement des mathématiques, dispensé par son concitoyen Piero della Francesca⁹. Ce dernier l'introduisit à la cour du Duc d'Urbino, puis auprès de Leone-Battista Alberti, un des esprits les plus brillants de son époque, auprès duquel il séjourna deux années à Rome. C'est là qu'il se liera d'amitié avec Giuliano della Rovere, qui allait devenir le pape Jules II de 1503 à 1513. C'est aussi après ce séjour qu'il décida d'entrer dans l'ordre des franciscains, à l'âge de 27 ans. Au cours de sa jeunesse, Pacioli reçut également une formation commerciale à l'occasion de son activité d'apprenti dans la famille de Folco de Belfoci, très versée dans les affaires. En outre, vers sa vingtième année, il devint le précepteur des trois fils d'un riche

⁸ Nous tirons nos informations concernant la vie de Pacioli de Haulotte & Stevelinck, 1979, p. 29-76 et de Jouanique, 1995, p.9-14. Voir aussi Colasse (2005), pp.13-19.

⁹ Le célèbre peintre était également un mathématicien, auteur d'un livre sur la perspective en peinture.

marchand vénitien, Antonio Rompiasi, et eut également l'occasion de voyager pour le compte de ce dernier, « avec des bateaux transportant des marchandises »¹⁰.

Si la naissance ne l'avait pas « élu », ses aptitudes personnelles le conduisirent progressivement à faire partie de l'élite intellectuelle : en 1475, l'ordre des franciscains le nomma professeur à l'université de Pérouse et lui permit de poursuivre sa formation au cours de nombreux voyages. Il publia en tout six traités de mathématiques, dont la Summa est le quatrième et le plus important. Sa carrière universitaire prit d'ailleurs un nouvel essor en 1486, quand il obtint le titre de « Maître », le plus haut pour les études académiques. Après la publication de la Summa en 1494, Pacioli fut invité à la cour de Ludovic Sforza, à Milan, pour y enseigner les mathématiques. Il y rencontra et se lia d'amitié avec Léonard de Vinci, qui lui dessina les illustrations de son cinquième ouvrage « Divina proportione ». En 1514, c'est le pape Léon X (Jean de Medicis) qui l'appelle à l'université de Rome pour y occuper une chaire de mathématiques.

Pacioli avait donc pratiqué le commerce et pu observer les techniques comptables les plus avancées. Il est même vraisemblable qu'il n'ait réalisé qu'une compilation des connaissances comptables de son époque, telles qu'elles circulaient dans les manuscrits que les maîtres d'abaque distribuaient à leurs élèves. Pacioli est donc tout sauf un inventeur. Il a su néanmoins donner une expression magistrale des pratiques qu'il avait observées.

Benedetto Cotrugli compte également parmi les auteurs comptables importants à cette époque. Consul de Raguse à Naples, puis juge à la Cour sous Alphonse V d'Aragon, (1438-1481), il devint finalement ministre d'État sous Ferdinand 1^{er}, roi de Naples (1458-1494). Il était également « très expert marchand ». A l'occasion d'un repos forcé, il rédigea en 1458 un traité dans lequel il exposait les principes de la comptabilité en parties doubles, sans toutefois la nommer. Le manuscrit dormit longtemps dans un tiroir avant d'être découvert et imprimé, en 1573. Parmi les auteurs comptables du XVI^{ème} siècle mentionnés par Ernest Stevelinck (1970), on trouve plusieurs autres mathématiciens de moindre importance : Heinrich Schreiber (Vienne, 1518), Diego del Castillo¹¹ (Burgos, 1522) et Girolamo Cardano¹² (Milan, 1539), Gaspar de Texada (Valladolid, 1546). La chose n'est pas surprenante si l'on se réfère à

¹⁰ Selon les propos de Pacioli, cité par Haulotte & Stevelinck (1979, 36).

¹¹ Également jurisconsulte. Son ouvrage, écrit en latin, fut traduit en Castillan sur l'ordre du Roi.

¹² Également philosophe et médecin.

l'état des connaissances mathématiques de l'époque. Le calcul algorithmique¹³, encore très peu répandu, n'était pas loin d'être considéré par une partie de l'église comme relevant de pratiques magiques. On peut remarquer en outre que ce sont le plus souvent les mêmes personnes qui exercent à l'époque les professions d'arithméticiens et de teneurs de livres.

Autre grande figure parmi les auteurs comptables, Simon Stevin (1608) était également mathématicien. Né à Bruges en 1548, il commença sa carrière modestement, comme caissier et teneur de livres chez un riche marchand à Anvers, puis occupa une charge dans l'administration des finances (Stevelinck 1970, 50). A l'âge de 35 ans, il devint précepteur du Prince Maurice de Nassau et obtint les titres de mathématicien du Prince, ingénieur des digues et enfin contrôleur des finances. Bien qu'ayant publié son ouvrage majeur en 1608, Simon Stevin, de par son activité peut être rattaché aux auteurs du siècle précédent, à la fois mathématiciens et homme d'état. On trouve ultérieurement, mais de façon plus exceptionnelle, un mathématicien comme Abraham de Graaf (1688).

Jan Ympyn Christoffels (1543), quant à lui, était avant tout commerçant. Après avoir beaucoup voyagé en Europe, il revient à Anvers et s'y établit comme marchand de tissus et de tapisseries. A l'âge de 50 ans environ, son expérience lui valut d'être sollicité par les chefs des grandes maisons de commerce d'Anvers pour publier un manuel décrivant la « méthode italienne de comptabilité ». Son ouvrage était donc destiné aux commerçants qui n'avaient pas les moyens d'embaucher un teneur de livre qualifié. Cet ouvrage, agrémenté de nombreux cas pratiques, est pédagogiquement beaucoup plus efficace que celui de Pacioli et il fut très rapidement traduit en français (1543) et en anglais (1547). D'autres praticiens, comme Pierre de Savonne (1567) ont également contribué au rayonnement de la comptabilité en parties doubles.

2. DES COMPTABLES INDEPENDANTS ET DES ENSEIGNANTS AUX XVII^e ET XVIII^e SIECLES

Dans la période que nous venons d'évoquer, les auteurs comptables n'avaient de compétence comptable qu'incidemment, ou de manière accessoire. Les ouvrages de tenue

¹³ Celui qui, à l'aide du zéro et de la numération de position, permettait seul d'effectuer les quatre opérations. La plupart de ceux qui comptaient utilisaient encore des jetons qu'ils déplaçaient sur une abaque. Il faudra attendre

des livres qu'ils publiaient étaient la plupart du temps des produits dérivés, obtenus en marge d'une activité principale. Aux XVII^{ème} et XVIII^{ème} siècles les choses changent puisque de nombreux auteurs exercent la profession de comptable indépendant, profession « *qui a fourni à la littérature comptable du moment certains de ses meilleurs auteurs* » (Lemarchand 2001). De plus, ils tirent souvent une part significative de leurs revenus de la publication de leurs ouvrages et ils doivent souvent leur position sociale élevée au succès de leur œuvre.

C'est plus exactement dans le dernier quart du XVII^{ème} siècle que s'accélère la publication de tels ouvrages¹⁴, en raison principalement d'un développement important de l'activité commerciale. Cette activité requérait de plus en plus de teneurs de livres, afin de seconder les marchands absorbés par leur commerce. Si l'agriculture française ne se porte pas très bien, l'essor commercial est en revanche particulièrement net, au point d'annoncer le « grand siècle » au cours duquel la France a été une puissance commerciale de tout premier plan. Il n'est donc pas surprenant que les grands auteurs comptables de l'époque soient français et que l'on puisse considérer, avec Luc Marco (1993), que la pensée managériale française naît à cette époque avec le *Parfait négociant*, que Jacques Savary publie en 1675¹⁵. Pour les commerçants (ou leurs caissiers) de l'époque, il y avait deux manières principales d'apprendre les « comptes doubles » : auprès d'un maître ou à l'aide d'un ouvrage. La première méthode était plus efficace mais d'un coût beaucoup plus élevé que la seconde. Les prix des manuels étaient eux-mêmes élevés et leurs auteurs étaient

la Révolution pour que le calcul à gets (avec des jetons) fut définitivement supplanté par le calcul à plume. Georges Ifrah (1985, 289-303)

¹⁴ On remarque qu'à cette époque, comme ce sera le cas à la fin du XIX^e siècle, les auteurs tentent de faire de la comptabilité une science (Nikitin 2003).

¹⁵ Ce livre a pu paraître à ce point important, qu'un fac simile en ait été édité en 1993 !

souvent des membres de la corporation des Maîtres écrivains, désireux d'élargir leur revenus en publiant le contenu de leur enseignement.

L'auteur ayant eu la plus grande influence sur les pratiques, si l'on en juge par la diffusion du *Guide du négociant* (1685) et surtout de *La science des négociants* (1704) tout au long du XVIIIème siècle, est sans contestation possible Mathieu de La Porte, auquel plusieurs articles ont déjà été consacrés (Lemarchand 2005 et Jouanique 1993). Son second ouvrage sera réédité tout au long du XVIIIème siècle et de nombreuses fois copiés par des auteurs ne mentionnant pas leur source. Il fut également traduit en italien et en portugais. Parmi les nombreux auteurs de cette époque, on peut également citer Bertrand-François Barrême, qui publia, entre autres, un *Livre des comptes faits*, c'est-à-dire un recueil de calculs permettant de connaître par exemple combien représentent les trois quarts d'une somme de 3 livres, 4 deniers et six sols. Par métonymie, le nom de l'auteur passa au livre lui-même, et un commerçant pouvait dire à son commis : « Passe moi le Barrême », si bien qu'en perdant un *r*, le nom propre devint nom commun (Stevelinck 1970, 139). Le livre de Claude Irson, contemporain de La Porte et Barrême, connut également le succès. Il fut établi par lettres patentes du Roi de France, accordées à Nancy le 25 septembre 1673, comme seul teneur de livres juré, pour l'ordre et l'examen, la vérification et liquidation de toutes sortes de comptes (Stevelinck (1970, 126). Il eut donc l'occasion de s'occuper des établissements royaux comme les grandes compagnies maritimes à privilèges créées par Colbert dans les années 1660. C'est d'ailleurs sur l'ordre de Colbert que Irson publia son livre en 1678.

Si la position sociale de ces auteurs n'atteignait pas les sommets de l'État, ils disposaient néanmoins de revenus confortables, compte tenu de leur expertise, particulièrement rare à cette époque.

3. DES INDUSTRIELS, DES ENSEIGNANTS ET DES EXPERTS AU XIX^e SIECLE

Des enseignants et experts continuèrent à publier des ouvrages au XIXème siècle et Edmond Degrange (père & fils) en constituent la meilleure illustration (Nikitin 2005). Edmond (père) commence sa carrière comme négociant et armateur, mais devient, après son mariage en 1788 et à l'âge de 26 ans, professeur et arbitre en matière de commerce. Les élèves affluent et les affaires marchent bien pendant les premières années de son activité, jusqu'en 1792, réalisant des bénéfices qu'il évalue pour chaque année à 8 000 ou 9 000 livres.

Sous la Terreur, son engagement politique lui fait connaître la prison et il se replie vite vers son activité première en publiant en 1795 un livre (« La Tenue des Livres rendue facile ») dont la dernière édition connue date de 1920 ! En 1805 il est sollicité pour participer à la rédaction du Dictionnaire Universel du Commerce et le prospectus de cet ouvrage indique : « *Edmond Degrange, ..., membre de la Société Académique des Sciences de Paris de par son excellent ouvrage sur la tenue des livres* ». Le père décède en 1818 et son fils s'occupe jusqu'en 1826 de la publication des ouvrages en cours de rédaction ou publication. La diffusion des ouvrages devait manifestement procurer des revenus substantiels puisque le fils décide, en 1840, d'abandonner son activité d'armateur pour prendre la suite de son père en actualisant *la Tenue des Livres rendue facile* et en publiant d'autres ouvrages. Il avait parfaitement compris la valeur d'un actif immatériel comme le nom commercial, puisqu'il publie avec le même prénom que son père, alors que pour l'état civil, ce prénom n'arrivait qu'en troisième position.

À côté de professeurs, on trouve des industriels, venus à la vulgarisation comptable par les mêmes chemins que Jehan Ympyn (Cf plus haut) : faute d'une doctrine suffisamment précise et claire concernant le calcul des prix de revient, ces entrepreneurs avaient « bricolé » des systèmes d'information efficaces dans leur propre entreprise. Certains d'entre eux ont souhaité en faire profiter leurs contemporains. Deux cas importants peuvent être mentionnés en ce début de XIX^{ème} siècle : il s'agit de Jean-Baptiste Payen et Pierre-Antoine Godard-Desmarets.

Jean-Baptiste Payen est né le 28 septembre 1759 à Paris. Son père, Pierre Payen, avait exercé une activité de commerçant suffisamment aisé pour permettre à Jean-Baptiste de faire de solides études et lui acheter une charge de magistrat. Jean-Baptiste fut donc avocat au Parlement, conseiller du Roi et substitut du procureur de sa Majesté au Châtelet de Paris. Cette culture, faite de métissage entre les milieux marchands et ceux de la « petite robe » constituera peut-être une clé permettant de rendre compte de ses goûts et aptitudes pour la comptabilité¹⁶. La fin de l'Ancien Régime le voit se lancer dans les affaires industrielles, contrairement aux gros bataillons de la bourgeoisie des officiers ou à ceux de la noblesse de robe, qui préféraient placer leur épargne en prêts hypothécaires ou en titres de la dette publique. En 1792, il vend sa charge, achète une maison à Grenelle et fonde une fabrique de

¹⁶ Pierre-Antoine Godard-Desmarets était issu du même métissage culturel. Concernant une analyse plus détaillée de l'activité de PAGD et Jean-Baptiste Payen, Cf Nikitin 1996a et 1996b.

chlorure d'ammoniaque obtenu à partir de débris animaux. Il poursuivra son activité d'industriel de la chimie au travers de plusieurs autres entreprises, jusqu'à sa mort en 1820. Arrivé à 58 ans et souhaitant faire partager ses contemporains de l'expérience acquise, il publie en 1817 un ouvrage de comptabilité¹⁷ dans lequel il explique comment calculer des prix de revient. Pourquoi un tel intérêt pour cette discipline ? Nous n'avons aucune certitude à ce sujet mais nous savons qu'il avait un ami (Nicolas-Mammès Garnier) professeur de comptabilité et qu'ils avaient échangé leurs vues sur la meilleure façon de tenir les livres d'un manufacturier et qu'ils avaient élaboré une méthode dont Garnier assurait l'enseignement.

Pierre-Antoine Godard-Desmarest (PAGD) a lui aussi un parcours singulier. Né à Compiègne le 4 décembre 1767, il était le fils de Antoine-François Godard-Desmarest, procureur au baillage de cette ville, et de Magdeleine Camay, fille d'un marchand drapier¹⁸. Son père était donc un de ces représentants de la "petite robe", ce monde ambitieux et agité des avocats, des procureurs et menues gens de justice, principaux artisans de la Révolution. Quant aux parrain et marraine, ils étaient respectivement bourgeois et femme de bourgeois de Paris; l'environnement familial du jeune Pierre-Antoine était donc d'emblée favorable à la formation d'une culture de "gestionnaire". Malheureusement, on ne sait rien des études qu'il poursuivit et la première trace que l'on ait de son activité professionnelle est un emploi dans l'administration des Postes à Paris en 1789. Trois ans plus tard, il entamait une carrière de comptable dans l'administration militaire, carrière qui devait durer près de 30 ans (1792-1821). Après avoir été « remercié » par l'armée, PAGD se lance dans l'aventure industrielle, en rachetant les cristalleries de Baccarat. Il a alors 53 ans et met en place une stratégie qui lui permettra de supplanter tous ses concurrents français avant de s'attaquer aux marchés étrangers. Le système comptable qu'il mit en place lui permit de construire des simulations sur les effets de la mise en place de telle ou telle organisation de la production, et cela lui autorisa manifestement de prendre les bonnes décisions en matière de prix. En 1827, il rédigea donc un ouvrage dans lequel il transcrit les préceptes et les exemples tirés de sa propre entreprise, ce que l'on peut vérifier puisque les archives comptables de Baccarat était en parfait état de conservation en 1991. En plus d'être un précurseur de la comptabilité

¹⁷ La BNF attribue par erreur son livre à son fils Anselme, chimiste de renom.

¹⁸ On peut émettre l'hypothèse que sa mère a joué un rôle dans le penchant de Pierre-Antoine pour la comptabilité car la comptabilité en parties doubles était particulièrement répandue dans l'industrie textile d'une part, et la tenue de cette comptabilité était d'ordinaire tenue par les femmes au XVIIIème siècle.

industrielle, PAGD était un notable, siégeant au Conseil Général de la Meurthe et au Conseil National du Commerce.

À côté d'auteurs proprement dit, on trouve des membres de l'élite de l'époque qui ont également influencé considérablement les pratiques comptables : Le Comte Mollien et le Marquis d'Audiffret pour la comptabilité publique, Jean-Marie Brochant de Villiers pour la pratique des amortissements dans les sociétés anonymes.

La comptabilité publique moderne a été progressivement mise en place à partir des débuts de la Restauration. Les différents règlements rédigés entre 1817 et 1838 ont abouti à la promulgation de l'ordonnance du 31 mai 1838, portant règlement général de comptabilité publique. Tout cet édifice avait été l'œuvre de Charles-Louis-Gaston d'Audiffret (1787-1878), Président de la Cour des Comptes à partir de 1830. Quand il se fait engager à la caisse d'amortissement par Mollien en 1806, de son propre aveu d'Audiffret ne connaissait rien à la comptabilité. Il se forma néanmoins très rapidement, puisqu'il fut l'inspirateur et l'auteur des nombreux textes réglementaires parus entre 1817 et 1838, fondus dans le règlement général de 1838. Le Comte Mollien, quand à lui, était à l'origine de l'introduction de la comptabilité en parties doubles dans les comptes des receveurs généraux. Ministre du Trésor de Napoléon, il avait su mettre de l'ordre dans le fonctionnement de la collecte des impôts et permis à l'Empereur d'y voir clair dans ses finances. Ce dernier l'appelait d'ailleurs son « précepteur en finances » et l'on peut dire que Mollien portait une part de responsabilité dans la mise en place, à cette époque, de la Banque de France, du Franc germinal et de la Cour des Comptes. En outre, le système comptable mis en place par Mollien puis d'Audiffret a largement inspiré la réflexion des pouvoirs publics britanniques (Nikitin 2001).

L'expérience de Jean-Marie Brochant de Villiers est plus originale. En 1807, le Code de Commerce avait créé la Société Anonyme et avait imposé, pour sa constitution, que les fondateurs disposent d'une autorisation administrative. Parmi les experts chargés d'examiner les projets de SA, l'inspecteur des Mines Brochant de Villiers a tenté « *de leur imposer l'adoption de quelques règles comptables destinées à assurer l'intégrité du capital social et la protection du public* » (Lemarchand (1994, 69). Membre de l'Académie des Sciences, Inspecteur des Mines, Brochant de Villiers n'avait pas de compétence particulière en comptabilité ; il a néanmoins eu une influence réelle sur les pratiques comptables des entreprises, en leur imposant d'inscrire dans leurs statuts une clause les obligeant à pratiquer des amortissements. Le but était bien évidemment de limiter la distribution de dividendes fictifs. On peut incidemment remarquer que Brochant de Villiers était un partisan de *la Fair*

Value, si l'on en juge par l'une de ses prises de position en 1824 : « *En général, les différents objets ne doivent être évalués qu'au prix qu'on pourroit espérer d'en obtenir en les vendant, à l'exception des constructions, fourneaux, machines..., non susceptibles de vente, dont la valeur primitive, basée sur les dépenses premières d'établissement devrait être diminuées dans une certaine proportion, comme par exemple d'un quinzième par chaque année de durée, en limitant toutefois cette réduction à la valeur de démolition* »¹⁹

4. LA FIN DES AUTEURS COMPTABLES AU XX^e SIECLE

La Révolution Industrielle, au milieu du XIX^e siècle, avait eu pour effet d'accélérer le processus de concentration des entreprises. Si l'on pouvait, dans les années 1820, fonder une entreprise industrielle en levant des capitaux au sein du cercle familial ou de quelques amis, la chose était beaucoup moins courante vers la fin du siècle. Des petites entreprises continuaient de se créer, mais une part importante du capital accumulé dans l'industrie était passé dans les mains d'institutions financières d'une part, ou d'une myriade de petits porteurs d'autre part. La comptabilité, qui ne servait jusqu'à maintenant qu'à se « rendre compte à soi même », allait progressivement contenir des informations qu'il faudrait impérativement communiquer à ceux qui finançaient les entreprises. Les banques, avant de prêter, souhaitaient estimer la solvabilité de l'entreprise emprunteuse ; les actionnaires petits porteurs bénéficiaient d'un marché financier qui arrivait progressivement à maturité et qui devait leur permettre de comparer les rentabilités²⁰ des entreprises sollicitant leurs apports. À condition bien sûr qu'ils puissent déchiffrer les comptes des entreprises. Pour informer les banques de la solvabilité des entreprises et pour permettre aux actionnaires (ou à leurs conseillers) d'évaluer la rentabilité de leurs actions, la normalisation des comptabilités va mettre un demi siècle pour se révéler indispensable au plus grand nombre. Elle sera néanmoins réalisée sous la houlette du fisc qui, depuis la création de l'impôt sur les sociétés en 1914, en avait besoin pour assurer l'équité entre les contribuables.

Pour aider les petits actionnaires à déchiffrer (sic !) les comptes, c'est donc du dernier quart du XIX^e siècle que date la création d'un corps d'experts comptables, intermédiaires

¹⁹ Cité par Lemarchand (1994, 73).

²⁰ Le mot *rentabilité* apparaît dans la langue française à cette époque (1^{ère} occurrence dans un dictionnaire en 1909), alors que *rente* était beaucoup plus ancien et que l'adjectif *rentable* signifiait « aussi intéressant qu'un rente ».

chargés de révéler la vérité comptable au profane. Ces experts comptables, en mal de reconnaissance sociale, voudront faire de la comptabilité une science, espérant ainsi bénéficier du prestige attaché aux disciplines qui peuvent se prétendre scientifique. Les auteurs comptables de cette fin de XIX^{ème} siècle jusqu'à la seconde guerre mondiale, se recruteront donc souvent dans cette profession, exerçant également leurs talents dans les écoles de commerce en plein développement à partir des années 1870. Eugène Léautey fait indéniablement partie de cette catégorie, et son ouvrage le plus diffusé (rédigé avec Adolphe Guilbault) s'intitule « La science des comptes mise à la portée de tous ». En 1905, quand se réunit la commission de comptabilité de l'Association Française pour le développement de l'Enseignement technique, commercial et industriel, il en est le rapporteur (Reymondin 1909, 305). Il avait publié en 1886 « L'enseignement commercial et les écoles de commerce en France et dans le monde entier » et se disait, dans d'autres de ses ouvrages, « comptable-consultant ». Il a en outre été un des fondateurs de la Société Académique de Comptabilité en 1881.

Jean Dumarchey peut être, selon la définition que nous en avons donnée en introduction, considéré comme le dernier des « auteurs comptables ». Ses trois principaux ouvrages²¹ connaîtront un réel succès et le premier de ses livres sera « commenté jusqu'en Russie, en Slovénie ou au Portugal (ou il sera traduit) » (Michaïlesco 2005, 93). Cependant, Céline Michaïlesco a réuni quelques éléments biographiques qui montrent que la comptabilité ne constituait en aucun cas une vocation pour Dumarchey, puisqu'au cours de ses études, il avait assisté aux cours de comptabilité « *dans une magnifique indifférence* » et qu'il considérait cette matière comme la traduction, dans « *un langage de petit-nègre, de la suite des faits banaux qui constituent la vie boutiquière* ».

L'entre deux guerres verra se développer les débats sur la nécessité et la pertinence de la normalisation comptable et progressivement seront mises en place les instances qui permettront à l'élaboration de la doctrine comptable de se socialiser : une première commission avait été mise en place en 1942, mais c'est le décret du 4 avril 1946 qui mettra en place une « commission de normalisation des comptabilités ». L'élaboration de la doctrine était donc confiée à un collectif de 25 membres. On remarque qu'à ce moment on ne fait pas encore vraiment confiance aux comptables puisque la commission se composait comme suit :

²¹ « Théorie positive de la comptabilité » en 1914, « La comptabilité moderne » en 1925 et « Théorie scientifique du prix de revient » en 1933.

onze représentants de l'état et de ses satellites, un représentant de la profession comptable, 4 représentants du patronat, trois représentants des syndicats et six experts nommés. En Janvier 1947, cette commission est remplacée par le Conseil Supérieur de la Comptabilité. A l'occasion de la rédaction du « nouveau » plan comptable de 1957, le Conseil Supérieur est remplacé par un Conseil National de la comptabilité, dont la composition évoluera de façon plus favorable à la profession comptable.

Les auteurs comptables n'ont donc pas été souvent des comptables. De Pacioli à Stevin, et même parfois jusqu'à la Révolution française, ce furent souvent ce que nous appelons aujourd'hui des « scientifiques », des commerçants ou des experts indépendants. Progressivement les enseignants et les experts (comptables ou « auprès des tribunaux ») ont pris le devant de la scène. Il s'est agit finalement d'un va-et-vient permanent entre des enseignants et des praticiens (parfois les deux en même temps), ce qui semble conforter la thèse de Bernard Colasse qui qualifie la comptabilité de « techno-science ».

Quoi qu'il en soit, il convient toujours de se méfier de ceux qui se prétendent des inventeurs, car en comptabilité comme de manière plus générale en gestion, les doctrines et les « innovations » émergent progressivement des pratiques et les auteurs sont ceux qui fécondent les pratiques innovantes en leur donnant une forme particulièrement claire et pédagogiquement efficace. De tels esprits sont souvent ceux qui savent prendre la distance nécessaire vis-à-vis de leur objet ; ils ne sont donc que rarement des comptables. D'un autre côté, ceux qui s'éloigneraient des préoccupations des praticiens s'exposeraient à ne produire que des « curiosités » sans intérêt.

Bibliographie

- Colasse, B. (dir.), (2005), *Les grands auteurs en comptabilité*, EMS, Colombelles (14).
- Jouanique, P., (1993), « Un classique de la comptabilité au XVIIIème siècle : La science des négociants de Mathieu de La Porte », *Comité pour l'Histoire Economique et Financière de la France, Etudes et Documents V*.
- Labardin, P., Nikitin, M., (2009), "Accounting and the words to tell it: an historical perspective", *Accounting, Business & Financial History*", 19-2, 149-166.
- Lemarchand, Y., Nikitin, M., (2000), "Capitalisme et comptabilité" in Colasse, B. (dir), *Encyclopédie de la comptabilité, du Contrôle et de l'Audit*, Economica, pp. 105-114.
- Lemarchand, Y, Nikitin, M., Zimnovitch, H., (2000), "Recherche historique en comptabilité et contrôle », in Colasse, B, *Encyclopédie de la comptabilité, du Contrôle et de l'Audit*, Economica, pp. 1035-1044.
- Lemarchand, Y., (1994), « Un précurseur de la normalisation comptable Brochant de Villiers, 1772 – 1840 », *Gérer & Comprendre*, pp.69-82, décembre.
- Lemarchand. L., (2001), « À la conquête de la science des comptes, variations autour de quelques manuels français de tenue des livres », in Jochen Hoock, Pierre Jeannin (Eds) *Ars mercatoria. Habndbücher und Traktate fur den Gebrauch des Kaufmans, 1470-1820. T. III, Analysen 1470-1700*, Shöningh, Paderborn, pp.91-129.
- Lemarchand, L., (2005), « Jacques Savary et Mathieu de La Porte : deux classiques du Grand siècle », in Bernard Colasse (dir) *Les grands auteurs en comptabilité*, éditions EMS, pp.39-54.
- Marco, L., (1993), *La pensée managériale française (1675-1975)*, Co-édition Sciences de la Société/ANDESE, Toulouse et Paris.
- Michaïlesco, C., (2005), « Jean Dumarchey, une contribution à la théorie du bilan et de la valeur », in Bernard Colasse (dir) *Les grands auteurs en comptabilité*, éditions EMS, pp.91-110.
- Nikitin, M., (2003), "Qu'est-ce qu'une problématique en sciences de gestion et comment l'enseigner ?", *Comptabilité Contrôle Audit*, 12-3, 87-100.
- Nikitin, M., (1996), « The birth of industrial accounting in France : the role of Pierre-Antoine Godard-Desmarets (1767-1850), industrialist and accountant at the Baccarat Crystalworks », *Accounting, Business and Financial History*, Vol.6 n°1, pp.93-110, march.

- Nikitin, M., (2003), « De la science des affaires aux sciences de gestion : un siècle de tâtonnements », *Gérer & Comprendre*, n°74, pp. 67-75.
- Nikitin, M., (1996), « Jean-Baptiste Payen (1759 – 1820) et l'ombre d'E.T. Jones. Les débuts de la tenue des livres des manufacturiers », *Histoire et Mesure*, n°XI ½, pp.119-137.
- Nikitin, M., (2001), « The birth of a modern public sector accounting system in France and Britain and the influence of Count Mollien », *Accounting History*, 6-1, 75-102.
- Nikitin, M., (2005), « Edmond Degrange père & fils : de la tenue des livres à la comptabilité », in Bernard Colasse (dir) *Les grands auteurs en comptabilité*, éditions EMS, pp.21-38.
- G. Reymondin, (1909), *Bibliographie méthodique des ouvrages en langue française parus de 1543 à 1908*, V.Giard et F. Brière éditeurs, Paris.
- E. Stevelinck, (1970), *La comptabilité à travers les âges*, Bibliothèque Royale Albert 1^{er}, Bruxelles, 1970.