



HAL
open science

La naissance de la comptabilité industrielle en France Tome 2

Marc Nikitin

► **To cite this version:**

Marc Nikitin. La naissance de la comptabilité industrielle en France Tome 2. Gestion et management. Université Paris Dauphine - Paris IX, 1992. Français. NNT : . tel-00649725

HAL Id: tel-00649725

<https://theses.hal.science/tel-00649725v1>

Submitted on 8 Dec 2011

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

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

UNIVERSITE DE PARIS - DAUPHINE

U.F.R. de Sciences des Organisations

**LA NAISSANCE
DE LA
COMPTABILITE INDUSTRIELLE
EN FRANCE**

THESE

présentée et soutenue publiquement

en vue de l'obtention du

DOCTORAT ES SCIENCES DE GESTION

par

Marc NIKITIN

Directeur de recherche : Monsieur le Professeur Bernard COLASSE

Membres du JURY :

- A. BELTRAN, Attaché de recherche au CNRS
(Institut d'histoire du temps présent)
- E. COHEN, Rapporteur, Professeur à l'Université de Paris Dauphine
- B. COLASSE, Professeur à l'Université de Paris Dauphine
- C. COSSU, Rapporteur, Professeur à l'Université de Paris Val-de-Marne
- S. EVRAERT, Rapporteur, Professeur à l'Université de Bordeaux I
- J.L. MALO, Professeur à l'Université de Poitiers

Décembre 1992

Tome deuxième

Section 4 - La mise en place d'un système de comptabilité industrielle aux Cristalleries de BACCARAT après 1823

A notre connaissance, cette entreprise n'a fait l'objet que de peu de travaux d'historiens; seul François RENAUD, en octobre 1947, lui a consacré une étude. De plus, deux historiens "amateurs"¹ ont publié des brochures évoquant l'histoire des cristalleries. Nous disposons cependant d'un ensemble de documents tel que nous n'en possédons pour aucune des entreprises étudiées par ailleurs :

- des livres comptables et en particulier un journal complet sur quatre exercices consécutifs;
- des procès-verbaux du Conseil d'Administration qui se tenait annuellement pour approuver et commenter les résultats de l'exercice;
- d'un ouvrage "théorique" traitant de la comptabilité commerciale et rédigé par P.A. Godard, l'administrateur de la Compagnie en 1827.

Nous commencerons donc par un bref historique des cristalleries de 1764 (date de la création) à 1865 (date à laquelle le système comptable semble avoir atteint sa maturité).

Nous étudierons ensuite le système comptable tel que nous avons pu l'observer : dans un établissement des cristalleries situé à Trélon (Nord), dont le journal a été conservé pour quatre exercices consécutifs du 30 juin 1834 au 30 juin 1838 d'une part, et à Baccarat d'autre part.

Nous examinerons enfin la théorie qui sous-tendait ces pratiques en exposant les conceptions comptables d'un de ses administrateurs du début du XIXème siècle, Pierre-Antoine Godard, qui a publié en 1827 son "Traité de la comptabilité commerciale".

¹ Le Comte René de Chambrun et Jacques Dubois.

§1 - Bref historique de la cristallerie

Nous avons pu compléter les informations fournies par le mémoire de F. Renaud par celles tirées d'une brochure intitulée "L'histoire de Baccarat", rédigée par René de Chambrun² et distribuée par les Cristalleries de Baccarat (Meurthe-et-Moselle). Ce document ne s'intéresse qu'à l'histoire de l'usine de Baccarat, alors qu'un autre établissement a fait partie de l'entreprise de 1826 à 1874: il s'agit de l'usine de Trélon (Nord). L'histoire de l'établissement de Trélon est brièvement décrite dans "simple histoire régionale du verre" de Monsieur Jacques Dubois³.

1764-1823 - Les débuts de la Cristallerie. La chatellenie de Baccarat était la plus méridionale des nombreuses possessions de l'évêque de Metz; les vastes richesses forestières qu'elle recelait furent exploitées au XVIIIème siècle. Deux scieries existaient depuis fort longtemps, mais les principaux débouchés étaient des usines à feu, utilisant le bois comme combustible. Au début du XVIIIème siècle, la quasi-totalité des bois disponibles étaient expédiés vers Rosières, dont les salines en avaient un "constant besoin" pour cuire l'eau salée et obtenir le sel. Le bois était jeté deux fois l'an (au moment des hautes eaux) dans la Meurthe et récupéré par les salines quelques kilomètres en aval. Mais les infiltrations de la Meurthe gâtèrent petit à petit les eaux salées de Rosières et leur exploitation cessa faute d'être rentable. La saline ferma donc le 1er avril 1760. Il fallut donc trouver de nouveaux débouchés pour le bois; les usines de la région n'en avaient pas besoin et l'envoyer plus loin aurait augmenté son prix dans de trop fortes proportions. On envisagea alors de créer surplace une usine à feu. Trois possibilités existaient à l'époque : forge, faïencerie ou verrerie.

La première était tout de suite à exclure, car elle ne pouvait véritablement s'épanouir que sur le minerai. La seconde était déjà bien représentée dans la région et les conditions commerciales étaient très favorables (faibles droits de douanes à l'entrée dans le royaume de France). Ce fut cependant la

² Actuel président des Cristalleries, depuis 1960.

³ Dernier directeur de la Verrerie de Trélon de 1948 à 1966, date à laquelle l'entreprise a définitivement fermé ses portes.

troisième possibilité qui fut choisie. La raison en est donnée en 1764, par Monseigneur de Montmorency-Laval, évêque de Metz et propriétaire des lieux, dans une requête au Roi :

"Sire, la France manque de verrerie d'art, et c'est pour cela que les produits de Bohême y entrent en si grande quantité : d'où il suit une exportation étonnante de deniers, au moment où le royaume en aurait si grand besoin pour se relever de la funeste guerre de sept ans, et alors que depuis 1760, nos bûcherons sont sans travail."

Le premier quart de siècle d'activité voit prospérer l'entreprise à tel point qu'en 1785 elle figure parmi les trois plus grandes verreries d'Europe avec Saint-Louis et Saint-Quirin. Mais la révolution d'abord, les guerres napoléoniennes et le blocus britannique ensuite, la défaite militaire enfin ont largement limité les possibilités de développement de la verrerie. L'entreprise fut rachetée le 16 mai 1816 par Monsieur d'Artigues, cristallier franco-belge, membre du Conseil Général des Manufactures de France et spécialiste du cristal, à des conditions fixées par Louis XVIII⁴. Ce fabricant de renom était déjà à la tête d'une entreprise prospère et n'aurait pas eu besoin de racheter Baccarat; mais le second traité de Paris, du 20 novembre 1815, avait rejeté Vonêche en Belgique et du coup toute la clientèle française (les deux tiers du total) de d'Artigues lui était perdue, vu les barrières douanières qui hérissaient le royaume.

Même si la raison sociale de 1817 est "Verrerie de Vonêche à Baccarat", il s'agit de fait d'une cristallerie, spécialisée dans les produits à base de cristal au plomb. L'activité de l'usine redémarre donc, mais les difficultés commerciales persistent; et même si le propriétaire annonce que le nombre des ouvriers passe, de 1814 à 1817, de 60 à 300, le fonctionnement de l'usine reste encore lent et difficile. En 1823, Monsieur d'Artigues qui connaît des difficultés financières, cède l'affaire, pour la somme de 396 000 F à trois associés : Pierre-Antoine Godard-Desmarets, François-Marie-Augustin Lescuyer, propriétaire à Charleville, et Nicolas-Rémy Lolot, négociant à Charleville. En 1824 la cristallerie obtient le statut légal de Société anonyme.

⁴ Monsieur d'Artigues devra, dans les deux ans, installer à Baccarat une cristallerie qui fabriquera au minimum 10 000 quintaux de cristal: en contrepartie, il pourra importer 10 000 quintaux de cristal brut qui sera taillé et ciselé en France.

Peu de documents ont été conservés de la période 1764 - 1823. Nous n'avons trouvé à Baccarat qu'un seul carton de la taille d'une mallette, et contenant du courrier et des comptes très rudimentaires. Pour écrire la partie consacrée à la période 1764-1823, F. Renaud n'a presque utilisé que des documents externes à l'entreprise. Pour nous, la gestion rigoureuse commence réellement en 1823, sous la houlette de Pierre-Antoine Godard et sous l'aiguillon de la révolution industrielle naissante.

1823-1860 - Le triomphe de la stratégie des Godard. Pierre-Antoine Godard-Desmarets est né à Compiègne en 1767; entré dans l'administration des vivres et la comptabilité militaire en 1793, il y rendit de grands services pendant vingt-neuf ans. En 1821, fort de son expérience de grand commis de l'Etat, il rédige un ouvrage intitulé "Mémoire et propositions sur la comptabilité générale du Royaume, suivi d'un modèle de compte général". Dans cet ouvrage, il s'insurgeait contre le fait que les comptes-rendus que les ministres fournissaient aux députés étaient illisibles; pour remédier à cela, il proposait en particulier d'établir une claire distinction entre les comptes de gestion recensant toutes les recettes et les dépenses faites du 1er janvier au 31 décembre, à quelque exercice qu'elles se rapportent d'une part, et les comptes d'exercice, recensant toutes les recettes et les dépenses se rattachant à un exercice donné, quelle que soit la date d'encaissement d'autre part : "C'est la date d'un paiement qui détermine à quelle gestion il appartient, c'est la date d'une opération qui détermine dans quel exercice elle doit rentrer". Il proposait même un "projet de règlement de comptabilité" devant s'appliquer rétroactivement à dater du 1er janvier 1821. Il est peu probable que ces propositions aient été accueillies avec enthousiasme, et ses talents de comptable, d'organisateur et de stratège purent s'exprimer beaucoup plus librement à Baccarat. C'est donc un homme de 55 ans qui prend la direction des Cristalleries en 1822. Mais Pierre-Antoine avait deux fils (au moins) et ceux-ci participèrent dès le début aux affaires des Cristalleries, puisque l'Assemblée de Compagnie du 4 octobre 1824 stipule que : "Messieurs Godard fils renoncent à toute rétribution pour les soins qu'ils donneront aux affaires de la société". Nous ne savons pas lequel des deux était l'aîné (Emile-Aristide ou Hippolyte), faute de connaître la date de naissance d'Emile-Aristide. C'est cependant ce dernier qui fut nommé Administrateur-Adjoint à partir du 1er avril 1825; quand

Pierre-Antoine se retire en 1839 (à 72 ans !), c'est Emile-Aristide qui devient naturellement Administrateur. Il le restera jusqu'en 1867, si l'on excepte une éclipse de sept ans, de 1851 à 1858.

Hippolyte est né en 1796 à Paris et connaîtra également le succès dans les affaires industrielles; à partir de 1832, il est nommé directeur de l'établissement de Trélon (Nord), acheté par les Cristalleries en 1826. La cristallerie de Trélon ne correspondait cependant pas à un plan de développement des Cristalleries de Baccarat : il ne s'agissait pour Pierre-Antoine (le père) que de faire disparaître progressivement un concurrent. Cependant, Hippolyte accepta en 1836 d'arrêter la fabrication de cristal et de ne se consacrer qu'au verre en promettant de ne pas copier les modèles de la maison mère. A partir de 1840, il devint locataire de l'établissement de Trélon, qu'il dirigea jusqu'à sa mort, au début de 1866. C'est en 1874 que les Cristalleries se débarrasseront définitivement de cet établissement. Hyppolite s'était également lancé dans l'exploitation de forges, employant en 1859 plus de 800 ouvriers dans le Nord et dans l'Aisne. Il fut également tenté par la carrière politique et sera élu Député et Conseiller Général du Nord en 1853, puis réélu en 1857; la Légion d'Honneur lui sera enfin attribuée en 1859.

La première idée de PA Godard était d'asseoir la prospérité des cristalleries sur le marché national car :

"Nous avons il est vrai les chances de l'exportation; mais cet écoulement est tout éventuel; le moindre événement politique peut en fermer les voies; ce moyen de placement n'est pas à négliger sans doute, mais il ne doit être que subsidiaire; c'est surtout la consommation de l'intérieur qui doit être considérée comme la source de la prospérité de nos établissements, et il serait bien fâcheux que cette prospérité reposât sur une base aussi mobile que celle de l'exportation." (P.V. du 6 mars 1828)

"Il y a bien plus de sécurité pour un établissement à fonder sa prospérité sur les relations nationales que sur celles internationales; celles-ci, en effet, peuvent manquer d'un jour à l'autre, soit par des événements politiques, soit pour motif de concurrence trop vive ou de nouveaux règlements de douanes, soit enfin pour toute autre cause susceptible d'apporter des changements dans nos relations avec les marchés extérieurs." (P.V. du 30 octobre 1835)

Statuts.

Lardevant Albanade-Marie-Francois Lemoine,
 en Barthélemy-Germain Lambert de S.^{te} Croix, Notaire à
 Paris, soussigné,

Ont comparu : Mr. Pierre-Antoine Godard Desmarette,
 Propriétaire demeurant à Paris rue de l'Université N^o. 7, d'une part;

Mr. Nicolas-Remy Lolot, Négociant demeurant à Charlemille
 dépt. des Ardennes, et de présent à Paris logé rue de Richelieu, hôtel de Brueelles,
 d'une seconde part;

Et Mr. François-Marie-Augustin Lescuyer, demeurant à
 Mezières (Ardennes) et de présent à Paris logé rue du Sentier N^o. 16, d'une
 troisième part : Tous trois propriétaires actuels des verreries et cristalleries
 de Vouziers-Maccarat; lesquels considérant

1^o. Qu'une propriété foncière indivise est toujours sujette à des
 inconvénients graves, toutes les fois qu'il doit y avoir des mutations, soit par
 succession, soit par simple cession et translation à des tiers, surtout lorsque
 cette propriété indivise porte sur une manufacture du genre de celles des verreries
 et cristalleries qui exigent une activité non interrompue, et qui ne peuvent
 subir la moindre altération dans leurs procédés et dans leur administration,
 sans compromettre les capitaux qui y sont engagés;

2^o. Que la nature de la société anonyme présente plus de fixité dans sa
 marche, qu'elle est indépendante de toutes les volontés individuelles des actionnaires
 et qu'elle procure les moyens les plus simples de transmettre, soit à des héritiers,
 soit à des tiers, sans qu'il en résulte aucun trouble dans l'administration
 des intérêts communs;

3^o. Que ce genre de société a été adopté avec succès par des compagnies
 dont les spéculations portent sur des exploitations analogues;

Si l'Administrateur ne croit pas trop à une prospérité fondée sur les exportations, en revanche il ne répugne pas à importer des idées et du matériel anglais. On apprend, en novembre 1825, que Mr de Saint-Pierre est allé en Angleterre chercher des tours d'un nouveau genre, plus efficaces que ceux utilisés jusqu'alors aux cristalleries. En attendant la livraison de ces nouveaux tours,

"la Compagnie émet le voeu qu'en mettant en activité la nouvelle taillerie, on tende aussi fortement que possible à y diviser le travail suivant la méthode qui produit de si heureux résultats en Angleterre."

Cette idée de se consacrer d'abord à la conquête du marché français devait être celle de l'Administrateur depuis le départ puisque dès 1825, pour annihiler les effets d'une éventuelle concurrence, la Compagnie s'est précipitée quand elle a appris que le propriétaire de Trélon souhaitait vendre son établissement. Le 2 août 1826, l'entreprise racheta donc aux Princes de Mérode une verrerie située à Trélon (Nord). M. de Saint-Pierre se vit confier la direction de l'usine de Trélon mais il fut "inopinément enlevé par le choléra" le 3 avril 1832 lors d'un voyage à Paris. Hyppolite Godard-Desmaret⁵, second fils de Pierre-Antoine, le remplaça à la tête de l'usine de Trélon. Ce dernier, grâce à un travail opiniâtre, redressa la situation financière de la cristallerie de Trélon. Cependant, cette cristallerie n'était considérée que comme une annexe de Baccarat et ne devait produire qu'au-delà des capacités de Baccarat; le rétrécissement des marchés consécutif à la crise de 1830 poussa donc les dirigeants de Baccarat à faire cesser la fabrication du cristal à Trélon en avril 1836. Cette usine devint une verrerie et les dirigeants de Baccarat la mirent en location en 1840 et la cédèrent finalement le 8 octobre 1874. Le premier locataire était bien sûr Hyppolite.

En 1827, c'est la disparition de la cristallerie de Creil qui fut négociée avec son ancien propriétaire. A partir de 1830, faute de pouvoir éliminer son principal concurrent (Saint-Louis), Godard s'allia avec lui dans un cartel, dont le premier effet sera d'éliminer les autres concurrents français ou de permettre leur rachat par ce même cartel. Au milieu des années 1850, la perspective du libre-échange pousse les deux protagonistes à se rapprocher davantage pour faire face à la

⁵ il deviendra Conseiller Général et Député du Nord.

concurrence étrangère; les pourparlers se soldent cependant par un échec et le cartel est officiellement rompu en 1857. Contrairement à la plupart de ses concurrents, l'entreprise perdura donc, non sans subir quelques secousses, effets des crises politiques et sociales sur une clientèle aisée très prompte à geler ses achats de cristal dès que l'avenir s'assombrissait.

Sur le plan commercial, la stratégie adoptée visait d'une part à "mettre à la portée du plus grand nombre de consommateurs des articles commodes, élégants et de prix modérés"⁶ et d'autre part à fabriquer des produits de luxe, glanant prix et médailles aux expositions nationales et internationales. D'après les copies de factures de l'époque, on vendait du cristal à des commerçants de la région (Valenciennes, Maubeuge, Avesnes) ou de Paris, au personnel de l'usine, à des Trélonais et à certains clients aristocratiques. Les fabrications sont par ailleurs souvent renouvelées grâce à un souci permanent d'innovation, tant dans le domaine des matières traitées (verre de couleur, agate, albâtre) que dans celui des techniques de production (gravure en particulier).

La politique de distribution de dividendes fut relativement généreuse dans les premières années et l'on se contentait de financer quelques nouvelles acquisitions comme Trélon, l'immeuble de Paris, le moulin de Deneuvre et la forêt d'Alencombre. Le capital primitif avait doublé entre 1823 et 1842, mais il ne s'agissait que d'actifs "d'exploitation" strictement nécessaires au fonctionnement. Après cette date, la prudence prévalut et les réserves crurent beaucoup plus que précédemment.

Le souci de "fidéliser" un personnel ouvrier très qualifié a poussé très tôt la compagnie à d'importantes réalisations sociales: création de logements ouvriers, d'écoles, assistance médicale, création de caisses d'épargne, de prévoyance, puis de retraite. En 1842, au moment de la reconduction de la société, il fut prévu d'émettre 100 actions, soit 96 pour remplacer celles de la précédente société, et 4

"pour en transmettre ultérieurement la propriété complète ou la jouissance usufruitière à ceux de ses employés principaux qu'elle

⁶ Déclaration de Charles X lors de sa visite à la cristallerie en 1825.

croirait devoir attacher plus particulièrement à elle par la concession d'un intérêt quelconque."

On pourrait se demander qui, de la révolution industrielle ou de PA Godard est le premier responsable de l'expansion de l'entreprise à partir de 1823. Nous retiendrons simplement que PA Godard s'est trouvé au bon endroit et au bon moment pour mettre en valeur ses qualités exceptionnelles de gestionnaire. F. Renaud lui rend d'ailleurs un hommage très appuyé en montrant qu'il avait su définir une stratégie efficace et des politiques adaptées en matière commerciale, financière et de gestion des ressources humaines.

Le système comptable de Pierre-Antoine Godard. Les compétences de P.A. Godard s'appliquaient également à la création et la mise en place d'un système d'information comptable efficace. Nous ne disposons comme journal que de celui de Trélon à partir de 1834; mais le P.V. de Conseil d'Administration du 14 juin 1826 stipule :

"La Compagnie, reconnaissant l'indispensable nécessité d'avoir, pour les deux établissements, des gestions et des comptabilités aussi distinctes que s'il n'y avait pas communauté d'intérêt, mais voulant que l'Administrateur ait toute facilité pour en réunir et confondre les résultats, arrête que la comptabilité de Trélon sera tenue dans des formes analogues à celles de Baccarat, ..."

La consultation du Grand Livre à Baccarat confirme d'ailleurs cet état de choses. S'il y avait accord total entre les systèmes comptables de Trélon et de Baccarat, cet accord s'étendait également avec les principes développés dans le livre de P.A. Godard, comme nous le montrerons plus loin. Il n'y avait donc aucun divorce entre théorie et pratique, et il est d'autant plus nécessaire de souligner ce fait qu'il s'agit dans ce cas d'une preuve facile à établir. C'est, à notre connaissance, le seul cas où il est possible de rapprocher un ouvrage théorique de comptabilité industrielle de la pratique de son auteur.

§2 - Le journal de l'usine de Trélon (01.07.34 / 30.06.36)

Les écritures sont en partie double et utilisent un plan de compte typique d'une entreprise industrielle. Le regroupement de ces comptes en cinq catégories de comptes est de notre fait:

Première catégorie : comptes d'approvisionnements

- combustible : Coupes, Bois à brûler et Charbon de terre.
- matières premières : Sel de soude, Chaux, Manganèse, Sable, Minium, Potasse.
- déchets récupérables : Groisils⁷
- emballages

Deuxième catégorie : comptes enregistrant des frais

- Frais généraux et *Frais divers
- *Intérêts et escomptes
- *Transport

Troisième catégorie : comptes de moyens d'exploitation

(Moulage, Poterie, Fours, Taillerie, Maréchalerie, Ecuries, Immeuble, Constructions, Mobilier).

A l'exception de ceux marqués d'un *, les comptes des ces trois catégories fonctionnaient à la fois comme des comptes de coûts et comme des comptes de stocks. Ils enregistraient au débit l'inventaire initial ainsi que tous les frais supportés (achats, frais de fabrication, frais de transport s/achats, salaires, frais répartis et provenant des autres comptes en amont du processus de production). Au crédit, on trouvait des produits accessoires, les montants affectés à d'autres comptes situés en aval du processus de production ainsi que le montant de l'inventaire final.

Quatrième catégorie : Comptes de produits finis

(Cristal de verre et Verre commun).

Cinquième catégorie : Comptes financiers

(Caisse, Portefeuille, Billets à Payer, comptes courants, Georges Perret et Cie banquiers, Baccarat).

⁷ Débris de verre ou de cristal pulvérisés

Le processus de production. Le verre, qu'on l'appelle verre, cristal ou émail, résulte de la combinaison par la chaleur de la silice avec un métal alcalin (sodium ou potassium), et un métal alcalino-terreux (calcium, magnésium, baryum, zinc ou plomb). Le sable fournissait la silice nécessaire, la chaux le calcium et le minium le plomb. Le sel de soude (acquis chez Saint-Gobain) permettait d'augmenter la viscosité du verre à une température donnée et donc le temps pendant lequel il pouvait être travaillé. Les fours à bois étaient accolés à une cuve en brique réfractaire dans laquelle on enfournait le mélange vitrifiable. Pour éviter que les briques ne soient rongées par le verre fondu et que les flammes chargées de suie n'apportent au verre des impuretés, on utilisait, pour contenir le verre, des creusets monoblocs, dits "pots", moulés à la main en terre réfractaire. Ceci explique l'existence des comptes "Moulage", "Poterie" et "Fours".

Pour montrer l'adéquation totale entre le système comptable d'une part, et le processus de production de l'autre, nous avons reconstitué le schéma de la page suivante.

Les écritures courantes. Dans une première colonne à gauche, toutes les écritures sont numérotées, soit 1107 au total pour l'exercice 1834/1835. Dans une seconde colonne figure le n° de la page du Grand Livre dans laquelle se trouve le compte mouvementé; nous n'avons pas reproduit ces deux colonnes dans les exemples que nous avons reproduits ci-après. Les libellés sont relativement détaillés et concernent chacun des comptes mouvementés. Enfin, il existe deux colonnes à droite et destinées à recevoir les montants, celle de gauche pour le détail des montants s'il y a plusieurs comptes débités ou crédités, celle de droite pour le montant total. Dans les trois premières écritures de la page suivante (1086 à 1088), les montants des comptes crédités figurent donc à gauche du montant du compte débité, simplement parce qu'il y a plusieurs comptes crédités et un seul débité.

Nous avons trouvé un grand nombre d'écritures dans lesquelles il y avait plusieurs comptes débités (ou crédités) et un seul crédité (ou débité), mais pas une seule dans laquelle il y avait à la fois pluralité des débits et des crédits. Nous reproduisons ci-après le folio 165.

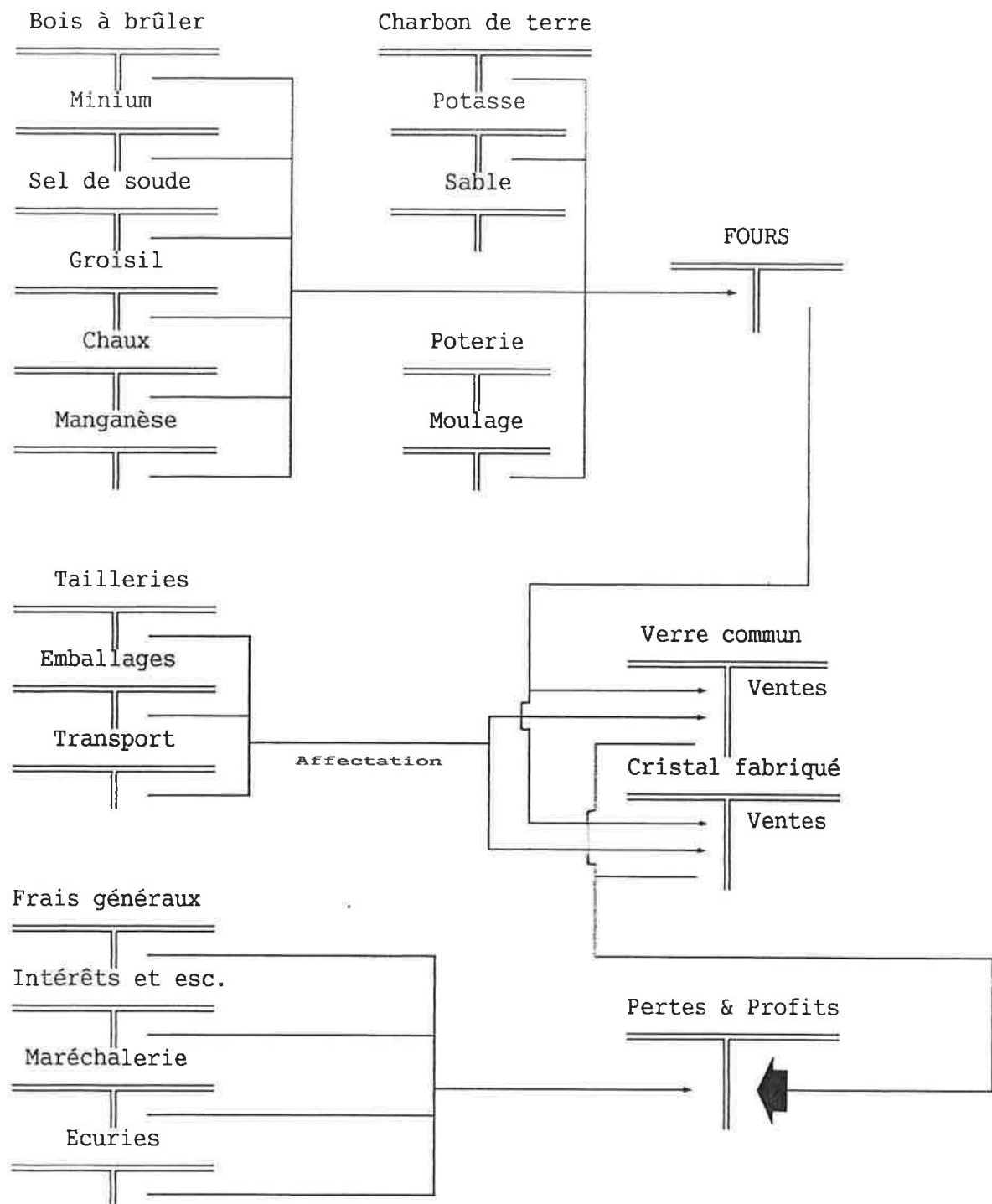


Figure 11

Schéma indiquant les virements opérés pour **SOLDER** les comptes

folio 165 du journal

		de Juin 1835					
1086	46/	Cristal fabriqué	à Divers favori:				
	58	à fous	pour tables de cristallin à pied rond				
	42	à Cailleries	fabriqué à pied rond	36	32		
			pour pied de table de cristallin				
			laminé	5	300		
			Quantité de mille vingt trois francs 175?				42 025 07
1087	51/	Verre commun	à Divers favori:				
	58	à fous	pour tables de verre à pied rond				
	42	à Cailleries	fabriqué à pied rond	195	015	60	
			pour pied de table de verre à pied	10	067	62	
			deux cent six mille quatre vingt trois francs 200				205 082 32
1088	42/	Cailleries	à Divers favori				
	46	à Cristal fabriqué	14 Sept. de Candélabre	207	12		
	51	à Verre commun	17 Sept. de	300	46		
			Quantité de mille sept cent francs 500				427 58
1089	24/	Potasse à fous	pour tables de 362 Sur de Candélabre				
	28	de la Seine à L. Salin	à 57 L. Sur				
			Quantité de mille sept cent francs				1078
1090	21/	Paccarat à Cristal fabriqué	pour				
	46	décoration pour table de verre					
			Quantité de mille francs				20000
1091	103/	Ure. Suro à Charbon de terres	pour ustensiles				
	136	de la Seine à 160,677 K de Charbon pur à 50 cent + article					
		1059 de grand journal					
			Quantité de mille francs 36				1202 36
1092	153/	Constructions nouvelles à St Gobain	pour				
	19	l'entreprise journal. N° 1032 parti de double emploi					
		au débit de l'Etat de l'Etat					
			Quantité de mille francs				180
1093	22/	Pa. Eau de St Gobain à Sels de foud. p/					
	26	industrielle sur la qualité de l'eau de source					
			Quantité de mille francs				300
1094	128/	Divers à fous	pour ustensiles de cuisine				
		fabriqué de verre appliqué au feu sur					
		(Cuvier, tasses, etc.)					
	46	Cristal fabriqué (25)		465	30		
	51	Verre commun		2797	40		
		Quantité de mille deux cent quatre vingt deux francs 20					325 76

Comme l'avait écrit PA Godard dans son livre, il convient de distinguer les dépenses et les recettes effectives d'une part, les "viremens" d'autre part. Chaque dépense effective donnait lieu à une écriture dans laquelle le compte de caisse était crédité par le débit d'un compte de frais, d'approvisionnement ou de moyen d'exploitation. Par exemple :

_____ 04.07.1834 _____		
Transport	30,10	
Chaux (achat de)	92,62	
Caisse		122,72
_____ 16.07.1834 _____		
Frais généraux (loyer)	200,00	
Emballages (Achat de papier)	37,50	
Caisse		237,50
_____ d° _____		
Fours	209,55	
Potasse	29,10	
Poterie	51,50	
Bois à brûler	298,00	
Constructions	109,36	
Emballages	66,25	
Ecuries	18,75	
Caisse		782,71
Pour journées payées aux fondeurs, manoeuvres, maçons, saliniers, fendeurs, empaqueteuses, etc...		
_____ d° _____		

Le compte "transport" enregistrait les transports sur ventes, alors que les transports sur achats étaient passés directement au débit du compte concerné. Par exemple :

_____ 29.07.1834 _____		
Sel de soude		
(transport de 7 barriques)	201,51	
Transport(verre commun)	45,65	
Caisse		247,16
_____ d° _____		

Chaque recette effective, essentiellement les ventes, donnaient lieu à une écriture classique de Clients à Ventes. Par exemple :

_____ 17.07.1834 _____		
Brillant de Fontenille	4 185,76	
Cristal fabriqué		303,20
Verre commun		3 882,56
_____ d° _____		

Quand la vente s'accompagnait de l'émission d'un effet, on avait :

<hr/>		
	23.07.1834	<hr/>
Houssin	2 211,90	
Verre commun		2 211,90
<hr/>		
	23.07.1834	<hr/>
Portefeuille	2 211,90	
Houssin		2 211,90
<hr/>		
	d°	<hr/>

Les produits accessoires étaient enregistrés au crédit du compte concerné :

<hr/>		
	31.07.1834	<hr/>
Caisse	52,40	
Emballages (bottes de paille vendues)		14,40
Dupont (avances) 38,00		
<hr/>		
	d°	<hr/>

De la même façon, les ventes de cendres étaient enregistrées au crédit du compte "Fours", les ventes de fumier au crédit du compte "Ecuries" et les ventes de tonneaux vides au crédit de "Sel de soude"..

Les virements pouvaient s'effectuer entre la caisse, le portefeuille d'effets, la banque, la Maison de Paris, Baccarat, les billets à payer, comptes courants de clients. Par exemple :

<hr/>		
	03.07.1834	<hr/>
Georges Perret et Cie (banquier)	4 830,29	
Portefeuille		4 830,29
25 effets que nous leur avons remis		
<hr/>		
	07.07.1834	<hr/>
Caisse (effets encaissés)	654,25	
Mambour (pour renvoi d'effets impayés)	346,00	
Portefeuille		1 000,25
<hr/>		
	23.07.1834	<hr/>
Baccarat	16 157,50	
Portefeuille		16 157,50
pour montant de 10 effets sur Paris		
<hr/>		
	31.07.1834	<hr/>
Georges Perret et Cie	25 000,00	
Caisse		25 000,00
Dépôt de fonds à la banque		
<hr/>		
	31.07.1834	<hr/>
Billets à payer à Paris	7 887,75	
Maison de Paris		7 887,75
3 factures de sel de soude qu'elle a payé		
<hr/>		
	31.07.1834	<hr/>
Maison de Paris	1 677,45	
Portefeuille de Paris		1 677,45
2 effets qu'elle a encaissés		
<hr/>		
	d°	<hr/>

Les écritures d'inventaire. Ce terme n'existait pas à l'époque; nous avons simplement observé l'importance des écritures datées du dernier jour de l'exercice, le 30 juin en l'occurrence. Ces écritures occupent une dizaine de folios sur un total de 170 dans le journal de l'exercice 1834/1835; certaines écritures courantes y sont insérées, un peu comme des oublis. D'un exercice sur l'autre on retrouve presque les mêmes écritures. Nous en reproduisons une bonne partie, assorties le cas échéant de commentaires; les libellés à l'intérieur des écritures sont ceux d'origine; nous indiquons en outre le n° de l'écriture car nous ne respectons pas forcément l'ordre de passation pour les présenter.

30.06.1835		
Caisse (retenu à Jean-Pierre		
pour ses parents)	20,00	
Frais généraux (prime d'assurance)	412,35	
Fours (avance de Godard		
à un verrier)	20,00	
Tailleries (transport)	19,45	
Cristal fabriqué (bonif.) ^a	3 718,98	
Intérêts et escomptes (Montant		
des intérêts des capitaux		
pendant l'exercice)	14 524,13	
Maison de Paris (pour balance		
en fin d'exercice)	22 496,68	
H. Godard, versé en espèces	300,00	
Baccarat		41 511,59
d°		

Les intérêts des capitaux représentent vraisemblablement les sommes dues par l'établissement au siège social pour la disposition des moyens d'exploitation (immeuble, ustensiles, etc...). La Maison de Paris est vraisemblablement un bureau de vente de la Compagnie. Ce qui est versé à Hyppolite Godard correspond à son traitement mensuel; ce qui est "raisonnable" quand on sait que celui de l'ingénieur Cabrol, directeur de l'usine de Decazeville, était à la même époque de 10 000 F pour une année, soit 3 fois plus.

d°		
Moulage		233,92
Bois à brûler		112,00
Charbon de terre		107,30
Frais généraux		14,62
pour consommations de bois, de charbon et de chandelles au "moulage".		
d°		

^a C'est le terme employé pour signifier "remises"

Fours	d°	834,27	
Moulage			834,27
pour balance du compte crédité			
	d°		

Le compte de "Moulage" est donc soldé, après que le montant des ustensiles divers y restant aient été reportés dans le compte "capital". De cette façon, c'est le coût de production des objets fabriqués qui se constituera petit à petit au débit du compte des "fours". Vient ensuite le solde des comptes de "coupes"; ces comptes enregistreraient toutes les charges afférentes à ce bois acheté sur pied.

Bois à brûler	d°	49 176,95	
Coupe de Monsaux (pour balance)			5 135,27
Coupe de Chimay (" ")			14 120,11
Coupe de Fourmies (" ")			8 388,57
Fagne de Sains (" ")			19 435,50
Bernard de Sains (achat de cordes)			1 790,00
Créditeurs divers pour transport			307,50
	d°		

Le compte des "bois à brûler" était ensuite crédité des diverses consommations par le débit des comptes qui avaient consommé ces bois :

Fours (bois consommés	d°	52 101,00	
Minium pendant l'exercice			1 767,00
Potasse dans les différents			484,50
Poterie ateliers ou ...)			1 662,50
Frais généraux (chez Godard et les employés)			570,00
Bois à brûler			56 585,00
	d°		

La même démarche est suivie pour le charbon de terre (le compte "Taillerie" n'apparaîtra au débit de cette écriture qu'au 30 juin 1836) :

Fours (charbons et	d°		
briquettes consommés)			5 726,35
Poterie (charbon consommé)			575,35
Maréchalerie (" ")			244,58
Frais généraux (idem chez Godard)			114,70
Charbon de terre			6 660,98
	d°		

Après avoir réparti les charges correspondant au combustible, on calcule un premier coût de production des verres en "chargeant" le compte des "Fours" de toutes les consommations :

		d°		
Fours			127 282,25	
	Minium (utilisé pour le cristal) pour les compositions)		10 372,50	360,00
	Potasse (versée aux fours pour le cristal) pour le verre)		8 158,33	3 387,07
	salins versés pour le verre		5 126,64	
	Sel de soude (versé aux fours)		76 858,81	
	Groisil de cristal (d°)		2 752,84	
	Groisil de verre (d°)		6 443,62	
	Chaux (d°)		2 100,57	
	Manganèse (d°)		503,40	
	Sable (pour le cristal) (pour le verre)		658,45	6 240,00
	Poterie (pour valeur des pots mis aux fours pendant l'exercice)		4 320,00	
		d°		

On remarque par exemple que pour la potasse versée aux fours, l'écriture est passée de "Fours" à "Potasse". A l'inverse, quand les cendres des fours sont réutilisées pour la fabrication de la potasse, on a l'écriture :

		d°		
Potasse			1 086,00	
	Fours			1 086,00
	(Pour valeur des cendres des fours versées à la saline)			
		d°		

Après le premier coût de production "direct", on répartit des charges indirectes: les frais relatifs aux écuries, aux emballages, aux constructions, aux frais divers et au transport :

		d°		
Frais généraux			209,48	
Minium			460,00	
Potasse			258,00	
Poterie			475,00	
Fours			500,00	
Constructions nouvelles			50,00	
	Ecurie			1 952,48
	(pour application aux divers comptes des dépenses d'écuries)			
		d°		

d°		
Cristal fabriqué		
1°) pour valeur des caisses et de l'emballage vendus pour le cristal pendant l'exercice	277,51	
2°) pour portion de la balance applicable au cristal	1 120,00	
Verre commun (mêmes libellés)		
1°)	888,75	
2°)	2 091,30	
Emballages		4 377,56
(Pour applications aux divers comptes des dépenses d'emballages)		
d°		
Mobilier	180,00	
Frais généraux	1 000,00	
Fours	1 289,60	
Tailleries	200,00	
Emballages	462,50	
Constructions nouvelles	11 117,14	
Constructions		14 249,29
(Pour applications aux divers comptes des dépenses de construction)		
d°		
Frais généraux	75,00	
Fours	1 005,00	
Taillerie	415,00	
Ecuries	40,00	
Constructions nouvelles	403,25	
Maréchalerie		1 938,25
(Pour applications aux divers comptes des dépenses de maréchalerie)		
d°		
Potasse	45,00	
Poterie	32,00	
Fours	443,00	
Emballages	40,00	
Frais divers		560,00
(Pour applications aux divers comptes des frais divers)		
d°		
Cristal fabriqué	2 877,20	
Verre commun	7 378,46	
Transport		10 255,66
(pour portions de la balance applicables au cristal et au verre)		
d°		

Dans les écritures qui précèdent, le compte "Fours" est donc débité de $500 + 1\,289,60 + 1\,005 + 443 = \underline{3\,237,60}$. Ces montants correspondent à des charges indirectes hors production (Ecurie, Construction, Maréchalerie, Frais divers). Viennent ensuite les écritures faisant apparaître le coût de production du verre commun et du cristal; le prix coûtant dont il est question n'inclut pas les $3\,267,60$, puisque ce montant sera réparti ultérieurement entre le Cristal et le Verre.

1087	d°		
Verre commun		205083,22	
Fours			195 015,60
(pour valeur du verre brut à <u>prix coûtant</u> fabriqué aux fours pendant l'exercice)			
Tailleries			10 067,62
(pour produit des tailles du verre pendant l'exercice)			
1086	d°		
Cristal fabriqué		42 023,07	
Fours			36 722,32
(pour valeur du cristal brut à <u>prix coûtant</u> fabriqué aux fours pendant l'exercice)			
Tailleries			5 300,75
(pour produit des tailles du cristal pendant l'exercice)			
	d°		

l'écriture qui suit semble corriger la précédente, mais en l'absence d'informations complémentaires, il nous semble difficile de lui donner une interprétation indiscutable; il est vraisemblable que l'on diminue la valeur des stocks finals de 50% de la casse, les autres 50% étant peut-être à la charge des tailleurs eux-mêmes :

	d°		
Tailleries		427,58	
Cristal fabriqué			207,12
(pour 50% des casses des tailleurs)			
Verre commun			220,46
(pour 50% des casses des tailleurs)			
	d°		

L'écriture précédente et la suivante peuvent paraître surprenantes si l'on ne souvient pas que les comptes "Cristal fabriqué" et "Verre commun" fonctionnent à la fois comme des comptes de flux (les charges afférentes au débit et les produits au crédit) et comme des comptes de stock, puisque c'est leurs soldes qui figurent à l'actif du bilan (ou compte "capital") après que le résultat de chacun d'eux ait été viré au compte "Pertes et Profits".⁹

C'est donc tout naturellement que la dépréciation constatée est portée au crédit de ce compte, comme on le ferait d'un actuel compte de provisions pour dépréciation. En revanche, il nous aurait paru logique de débiter le compte "Pertes et Profits" plutôt que le compte "Baccarat". Les chiffres "ronds" semble confirmer le caractère de provisions.

⁹ comme nous l'avons vu en étudiant le livre de PA Godard à propos du compte de marchandises.

1090	d°		
Baccarat		20 000,00	
	Cristal fabriqué		20 000,00
	(pour dépréciation sur le cristal en magasin)		
1099	d°		
Baccarat		10 000,00	
	Cristal fabriqué		10 000,00
	(pour dépréciation sur les cristaux de Trélon)		
	d°		

Vient ensuite la comptabilisation des coûts que nous avons appelés indirects hors production aux débits des comptes de cristal et de verre. Malgré l'indication du 1/8, nous n'avons pas trouvé la clef de répartition.

1094	d°		
Cristal fabriqué (le 8ème)		445,20	
Verre commun		2 792,40	
	Fours		3 237,60
	(pour partage entre les fabrications diverses aux fours)		
	d°		

Les autres charges indirectes hors production versées aux débits des comptes de minium, potasse, poterie ne sont pas réparties entre le cristal et le verre commun. Nous pensons que seuls sont répartis les frais relatifs aux produits finis sortis des fours; les charges indirectes hors production versées aux débits des comptes de minium, potasse, poterie viennent ajouter à la valeur des stocks finals de ces produits; elles ne viendront donc diminuer que le résultat de l'exercice suivant, quand le minium, la potasse et les charges de poterie seront consommées.

1095	d°		
Frais généraux		110,90	
	Frais divers		110,90
	(pour balance du compte de frais divers)		
1096	d°		
Minium		1 040,24	
	Poterie (briques blanches + travail du potier)		709,24
	Constructions nouvelles (briques, matériaux divers et façon)		331,00
	(pour montant des dépenses faites pour la reconstruction du four à minium et de la plaque à déchets)		
	d°		

Il est tout à fait normal qu'une telle écriture intervienne après le calcul des coûts puisque le compte de minium est chargé de valeurs qui resteront immobilisées pour figurer au

bilan (capital) et non dans le compte de pertes et profits. A ce moment, on peut considérer que les écritures d'inventaire sont terminées, et que l'on passe aux écritures de clôture :

1100	d°		
Fours		11 348,43	
Minium (pour balance en perte)			726,26
Potasse (" " " ")			556,73
Groisil de cristal (" " " ")			1 038,99
Groisil de verres (" " " ")			534,00
Chaux (" " " ")			78,46
Poterie (" " " ")			5 527,37
Bois à brûler (" " " ")			2 866,62
1101	d°		
Sel de soude (pour balance en bénéfice)	9	135,15	
Sable (" " " ")			936,46
Charbon de terre (" " " ")			842,31
Fours			10 913,92
	d°		

Tous les comptes enregistrant des charges que l'on pourrait qualifier de directes sont soldés par le compte "Fours". Ce solde résiduel représente théoriquement¹⁰ les différences d'inventaire, soit en quantité, soit en plus- ou moins-values. Nous nous expliquons mal cependant les montants élevés; il peut s'agir soit d'une comptabilisation erronée des inventaires, soit de l'augmentation importante du cours du sel de soude dans le courant de l'exercice, soit d'une casse importante à la poterie, soit ...

1102	d°		
Profits et Pertes		36 743,40	
Mobilier (pour balance en perte)			440,00
Frais généraux (" " " ")			13 735,74
Ecurie (" " " ")			302,00
Maréchalerie (" " " ")			70,00
Emballages (" " " ")			15,00
Fours (" " " ")			3 182,38
Intérêts et escomptes (" " " ")			18 988,28
1103	d°		
Tailleries (pour balance)	2	831,68	
Cristal fabriqué (pour balance)	9	676,70	
Verre commun (pour balance)	26	203,27	
Pertes et Profits			38 711,65
	d°		

On peut d'abord remarquer que les frais généraux ne sont pas répartis entre les diverses fabrications, contrairement à ce qu'annonçait PA Godard dans son livre. Les intérêts et escomptes sont ceux comptés pour les capitaux avancés par le

¹⁰ d'après les principes énoncés par PA Godard.

siège de Baccarat écriture n°1063 ci-dessus¹¹, soit 14 524,13 F auxquels s'ajoutent l'excédent des escomptes accordés sur ceux obtenus.

Les soldes relativement importants des comptes "Fours" et "Tailleries" ne peuvent constituer les résultats d'éventuels centres de profit, puisque tous les mouvements de compte à compte sont effectués "à prix coûtant" (écritures n° 1086 et 1087); ceci est d'ailleurs cohérent avec ce que préconisait PA Godard. Le solde créditeur (bénéfice) d'à peine 2 000 F semble faible, rapporté à un actif net de 287 000 F¹². Nous avons trouvé un autre solde en nous référant aux écritures qui suivent. De deux choses l'une: soit le compte "Pertes et Profits" a été chargé ou déchargé antérieurement aux écritures d'inventaire, soit une erreur s'est glissée.

1104_____	d°	_____
Capital (pour montant de l'immeuble et du mobilier inventoriés ce jour)		283 925,14
Immeuble		100 000,00
Mobilier		2 530,35
Ecurie		1 781,25
Frais généraux		1 506,47
Minium		19 101,56
Potasse		7 775,84
Sel de soude		7 910,54
Sable		3 648,50
Groisil de cristal		24,00
Groisil de verre		780,78
Chaux		757,69
Poterie		5 576,02
Bois à brûler		59 191,09
Charbon de terre		2 115,85
Maréchalerie		1 228,63
Fours		17 161,99
Tailleries		3 438,64
Moulage		962,39
Constructions		2 047,38
Emballages		3 262,20
Cristal fabriqué		21 114,43
Verre commun		22 008,94
_____	d°	_____

11 écriture n°1063 ci-dessus

12 Solde du compte "Baccarat".

1105	d°		
Capital (pour balance des comptes de tous les débiteurs)		73 143,75	
Caisse			5 110,03
Portefeuille			32 098,01
Portefeuille de Paris			4 249,93
Godard			7 161,22
Georges Perret et Cie			1 842,35
Constructions nouvelles			11 607,37
Mauvaises créances			21,00
Avances à divers			106,00
Divers			152,40
16 clients ensemble ¹³			10 795,44
1106	d°		
Baccarat		286 917,74	
Billets à payer		8 895,90	
Fonds en suspens		1 061,05	
Créditeurs divers		424,00	
21 fournisseurs ¹⁴		50 586,73	
Capital			347 885,42
	d°		

Les écritures de réouverture des comptes sont passées au 01.01.1835 et pour les mêmes montants. En revanche, ces écritures de réouverture pour l'exercice précédent n'avaient été passées que le 31.01.35, bien que concernant les objets inventoriés, comptes débiteurs et créanciers au 30.06.34.

Nous avons approximativement essayé de reconstituer un bilan, en regroupant les postes comme nous le ferions aujourd'hui. Nous sommes conscients du caractère aléatoire des résultats d'une telle démarche, d'autant plus que les comptes de l'époque ne s'ajustaient bien évidemment pas aux mêmes critères que les nôtres. Nous avons supposé que les comptes portant des noms de matières premières ou consommables ne représentaient que ces mêmes matières; nous savons que la valeur de certains outils figurait au débit de ces comptes; nous supposons que ces valeurs étaient faibles en comparaison des matières concernées. De la même façon, nous avons considéré comme immobilisations toutes les valeurs figurant au débit des comptes "Maréchalerie", "Poterie", "Moulage", "Taillerie", "Ecuries", "Fours".

¹³ nous avons regroupé en une seule ligne les 16 lignes du document original; il n'y avait donc pas de compte "Clients".

¹⁴ même remarque que pour les clients

au 01.07.1835 (Montants en KF)

Immobilisations	148	Baccarat	287
Stock matières	105	Résultat de l'exercice	9
Stock produits	43	Billets à payer	9
Créances clients	11	Fournisseurs	51
Portefeuilles	36	Divers	1
Disponibilités	<u>14</u>		
Total	357		357

Nous n'avons pas trouvé d'écriture soldant le compte "Pertes et Profits" par Baccarat, et la rubrique "Résultat de l'exercice" ci-dessus représente le solde de "Capital".

Nous pourrions conclure à une grande sécurité financière, ce qui était normal pour l'époque, et à une faible rentabilité des capitaux, ce qui l'était beaucoup moins. En réalité, l'outil comptable n'a pas la précision chirurgicale que les montants pourraient laisser supposer; si beaucoup d'entreprises de l'époque pouvaient annoncer des résultats importants, bien peu respectaient le principe de prudence. En l'absence de toute normalisation, nous ne savons que penser de la provision de 30 000 F pour dépréciation du stock de cristal par exemple.

D'une manière générale, nous pouvons douter de la pertinence d'une analyse financière à une époque où les entreprises s'autofinanciaient totalement et où leurs comptes n'étaient pas comparables. Nous préférons donc limiter nos investigations aux méthodes comptables et revenir au système d'information plutôt qu'à interpréter les résultats qu'il produisait en 1835, à l'aide des critères de 1991. Pour éclairer le fonctionnement des comptes, nous en avons donc reconstitué certains :

Minium	
D	C
Inventaire initial - four à minium - minium Frais d'entretien du four à minium. - matériaux - salaires Achats de minium Bois à brûler Salaires "directs" Frais d'écuries	Livraisons aux fours pour la fabrication du cristal Inventaire final - four à minium - minium
Solde viré au compte "Fours"	

Fours	
D	C
Inventaire initial - fours - petit matériel Salaires des verriers Frais de moulage Consommations de matières bois, minium, groisils, etc Consommations de pots <hr/> Sous-total 1 Frais divers, d'écurie, de construction des fours, de maréchalerie Soldes débiteurs des comptes de matières	Répartition du sous-total 1 (prix coûtant) entre: - verre commun - cristal fabriqué Inventaire final - fours - petit matériel Répartition des <u>frais</u> entre - verre commun - cristal fabriqué Soldes créditeurs des comptes de matières
Solde viré au compte "Pertes et Profits"	

Emballages	
D	C
Inventaire initial Achats d'emballages (Caisses, papiers, paille) Salaires des empaqueteuses Frais divers, de constructions	Consommations d'emballages - pour le cristal - pour le verre commun Inventaire final
Soldé par "Cristal fabriqué" et "Verre commun" ¹⁵	

15 un petit montant (15 F) apparaîtra au compte "Pertes et Profits", mais les libellés indiquent clairement, au moment de répartir les frais d'emballages: "pour portion de la balance applicable au cristal" et "pour portion de la balance applicable au verre".

§3 - Les comptes rendus de l'usine de Baccarat

Les statuts. L'article 2 des statuts de la société décrit comme suit la composition de son capital initial :

Immeuble	396 000,00 francs
Matières premières, marchandises fabriquées, matériaux de construction, bois et approvisionnements divers, outils, ustensiles	410 382,37 francs
Fonds écus versés par les dits sieurs comparants	<u>193 617,43 francs</u>
Total du capital social primitif	1 000 000,00 francs

La société est partagée en huit actions et chacune de ces actions divisée en six coupons; soit 48 coupons de 20 833,33 f chacun. Il faut posséder quatre coupons au moins pour assister aux assemblées de Compagnie.

"Les propriétaires d'un moindre nombre de coupons ne sont considérés que comme croupiers et associés des actionnaires de qui ils tiennent les coupons."

Les femmes qui deviendraient propriétaires d'actions ne peuvent personnellement prendre part à l'administration (Article 17). La société est prévue pour une durée de vingt ans. Les actions et coupons sont nominatifs et leur cession est libre, à condition de les proposer en premier lieu aux membres de la Compagnie. M. Emile-Aristide Godard, fils de M. Godard susnommé, est reconnu comme adjoint à l'Administrateur des affaires de la Compagnie. La date d'arrêté des comptes et de publication de l'inventaire annuel est fixée au 30 juin de chaque année. On peut supposer que la fin de l'année civile, propice aux cadeaux, était une période d'intense activité de la Compagnie, et ne convenait donc pas pour arrêter les comptes. L'article 4 de l'Ordonnance du Roi approuvant les statuts stipule que :

"La société sera tenue d'adresser tous les six mois un extrait de son état de situation au Préfet du département de la Meurthe et au greffe du tribunal de première instance de Lunéville, faisant fonction, de tribunal de commerce. Pareil extrait sera remis au Ministre de l'Intérieur."

L'assemblée de Compagnie du 4 octobre 1824 décide du choix des banquiers et des rétributions annuelles, fixées comme suit :

M. Godard	, administrateur	6 000 francs ¹⁶
M. Toussaint	, directeur	4 000 francs ¹⁷
M. Brice	, caissier	1 500 francs
M. Soutermeister	, garde-magasin	1 650 francs
M. Clément	, contrôleur	1 000 francs
M. Valory	, commis aux écritures	900 francs
M. Danzer	, commis de magasin	600 francs
M. Saint-Pierre	, agent à Paris	3 600 francs ¹⁸

"L'administrateur présente et soumet à l'examen des sociétaires un extrait raisonné du compte de la gestion du premier exercice."

On trouve ici le sens ancien du terme "raisonné", relativement ambigu; il pouvait s'agir :

- soit d'un synonyme de "comptabilisé", ou "chiffré dans des comptes"; alors que le "compte de la gestion" avait le sens de "compte-rendu". On pourrait dire plutôt : "Compte-rendu chiffré de la gestion du premier exercice"
- soit d'un synonyme de "sous la raison sociale de". On pourrait dire également : "Compte-rendu de la gestion du premier exercice de la Compagnie de Baccarat".

"ledit extrait formé par le dépouillement des divers livres et registres sur lesquels sont journellement consignées les opérations de toute nature faites pour le compte de la Compagnie, tant dans l'intérieur de l'établissement qu'à l'extérieur."

Cette dernière proposition (que nous soulignons), indique bien la nature du système comptable de l'époque: pas de distinction comptabilité analytique et générale, entre comptabilité financière et de gestion.

Amortissement des actifs fictifs. On trouve une pratique comptable relativement originale : celle qui consiste à faire figurer des charges à l'actif, compte tenu de leur importance; ces charges devant par la suite être amorties pour ne pas trop grever le bénéfice du premier exercice. Le solde non encore amorti figure à l'actif dans une rubrique intitulée : "Pour frais d'acquisition et d'installation non encore couverts par des imputations annuelles."

¹⁶ à la condition expresse que ses fils renoncent à toute autre rétribution.

¹⁷ sans la table, soit 3 400 francs avec la table. + 2% du dividende

¹⁸ chargé des relations commerciales de la Compagnie.

Assemblée de Compagnie
4 & 5 octobre 1824
(Extraits)

J. L'Administrateur a chargé le compte de profits et pertes, de 4,000. pour portion des frais d'acquisition et de première installation, qui doivent s'élever de trente-un à trente-deux mille francs, et qu'il paraît convenable de répartir sur plusieurs exercices jusqu'à extinction de cette dépense dont il ne serait pas juste de grever un seul exercice.

La Compagnie, après examen, approuve le compte du premier exercice présenté par l'Administrateur.

Elle approuve particulièrement la disposition qui tend à couvrir les frais d'acquisition et de première installation, par une imputation faite annuellement et jusqu'à extinction, au débit de profits et pertes, les comptes de frais d'acquisition continuant à paraître pour les parties non éteintes, au nombre des comptes personnels débiteurs de la Compagnie.

Mais il faut remarquer que dans l'actif se trouve encore compris le compte de frais d'acquisition et de première installation, pour une somme de vingt-trois mille neuf-cent cinquante huit francs trente-un centimes, qui sera successivement éteinte par l'exécution de la disposition arrêtée dans la séance précédente.

La Compagnie termine sa séance et s'ajourne au lendemain.

R. LORON

E. L. M. H. H. H.

Accordé

Considérations sur les charges fixes. Dans le compte-rendu du 5 octobre 1824¹⁹, les associés examinent les charges fixes (dépenses générales) et la non-proportionnalité des ventes et des bénéfices. Ils distinguent, dans la différence de deux résultats consécutifs, un écart sur charges fixes et un écart sur charges variables

	<u>Ventes</u>	<u>Bénéfices</u>
1er exercice :	557 054	58 861
2ème " :	781 122	102 305

Si les bénéfices étaient en proportion des ventes, il y aurait eu un excédent de bénéfice de 23 676 francs, puisque le bénéfice aurait été de : $58\ 861 * (781\ 122 / 557\ 054) = \underline{82\ 537\ f}$

Cette non proportionnalité tient aux dépenses générales "tout à fait indépendantes de la fabrication proprement dite".

Dépenses générales = Intérêts de capitaux
 + pertes par faillites
 + frais généraux et de construction
 + portion des frais de lère acquisition

1er exercice : 98 422

2ème exercice : 77 920 soit 20 502 francs de moins.

Si les dépenses générales avaient été proportionnelles aux ventes, elles auraient dû se monter à

$$98\ 422 * (781\ 122 / 557\ 054) = 137\ 808.$$

L'avantage réel est donc de $137\ 808 - 77\ 920 = \underline{59\ 888\ f}$

"D'après les calculs précédents, les bénéfices du 2ème exercice devraient donc se monter , savoir :

1° Pour la proportion du 1er exercice, ci	82 537 f
2° Pour la différence proportionnelle sur les frais généraux, en faveur du 2ème exercice ...	<u>59 888 f</u>
Total	<u>142 426 f</u> "

Mais il y a eu augmentation plus que proportionnelle de la consommation de matières, soit 1,90 %
 et des rabais supplémentaires, soit 2,79 %
 4,69 %

4,69 % de 781 122 font	<u>35 892 f</u>
Resterait donc en bénéfice	106 534 f
Le bénéfice réel n'est que de	<u>102 305 f</u>
soit une différence de	4 229 f

¹⁹ les calculs que nous présentons ici sont refaits chaque année ou presque et l'on en trouve régulièrement des traces dans les rapports sur les exercices suivants. Nous nous bornons à présenter les plus anciens.

En résumant dans un langage actuel, nous dirions :

Bénéfice du 2ème exercice	102 305	
Bénéfice du 1er exercice	58 861	
Ecart global	<u>43 444</u>	
Ecart sur charges fixes	+ 59 889	fav.
Ecart sur charges variables	- 35 892	déf.
Ecart sur volume	+ 23 676	fav.
Ecart résiduel	<u>- 4 229</u>	déf.
Ecart global	+ 43 444	

Il convient de remarquer que ces écarts sont calculés entre deux valeurs réelles et non entre une valeur réelle et une valeur standard. Aussi bien chez Saint-Gobain et à Decazeville, nous avons retrouvé cette même démarche qui consiste à expliquer les différences par rapport à l'année précédente. Cependant, dans ces trois cas, on observe également la volonté de ne pas faire entrer en ligne de compte les charges tout à fait exceptionnelles, celles "qui ne se reproduisent pas toutes dans les exercices suivants". Dans ses prévisions pour le 7ème exercice, PA Godard écarte de son calcul les frais prévisibles liés à la visite du Roi, car il ne "s'occupe ici que des charges qui doivent être considérées comme annuelles, ou du moins auxquelles on ne peut se soustraire d'ici à plusieurs années." Les prévisions sont d'ailleurs assises sur deux principes de base :

- éliminer les dépenses accidentelles (pour décrire un état de choses habituel)
- parmi les valeurs raisonnablement possibles, choisir la pire. (Principe de prudence)

Manière d'analyser les composantes du bénéfice. (Séance du 16.11.1825)

Valeur brute des fabrications	
d'après le compte de Cristal fabriqué	1 044 578
(équivalent du Chiffre d'affaires)	
Produits des tailles	<u>158 796</u>
Total	1 203 374

Ce total se compose de :

Effectivement déboursé	(59,8 %)	723 592
Remises, abandons et bonifications	(22,9 %)	271 105
Bénéfice sur la fabrication	<u>(17,3 %)</u>	<u>208 677</u>
Totaux ..	100,0	1 203 374

Mais il faut ajouter au bénéfice précédent celui réalisé sur ce que nous appellerions "déstockage de production"; le calcul est présenté comme suit :

"Mais il a été vendu des cristaux pour une plus forte somme que le produit des fabrications de l'année. Cet excédant, qui n'avait suivant l'inventaire, qu'une valeur nette de (représentant le coût effectif)	18 309
s'élevait en valeur brute à	. 30 515
Différence entre la valeur d'inventaire et la valeur brute	<u>12 206</u>
Sur quoi on déduit 22,9 % pour remises, etc	6 914
Il reste pour bénéfice net	<u>5 292</u>

Enfin il s'est trouvé, sur la remise au 4ème exercice, et suivant le compte ouvert au Cristal brut sur l'extrait raisonné, un excédant en Cristal fabriqué, donnant en valeur brute 14 367, et en valeur d'Inventaire, à raison de 60,6 % du brut, 8 620 f qui sont tout en bénéfice.

Bénéfice sur la fabrication	208 677
Bénéfice sur déstockage	5 292
Bénéfice sur excédent ²⁰ .	8 620
sur quoi <u>déduisant</u> , pour causes inaperçues et insensibles	<u>34</u>
Il résulte, conformément aux écritures, en bénéfice net	<u>222 555"</u>

Enfin, la comparaison avec l'exercice précédent est jugée non pertinente en chiffres bruts pour les raisons suivantes :

- "1°) ... le 3ème exercice se compose de douze mois, tandis qu'il n'y en a que 9 affectés au second et que d'ailleurs on a presque constamment marché à trois fours et à vingt places dans le 3ème exercice, tandis qu'il n'y avait que deux fours et seize places en activité pendant le 2ème".
- 2°) Que la proportion des bénéfices avec la valeur brute²¹ a été de 13,2 % pour le 2ème exercice, et qu'elle s'est élevée à 17,3 % pour le 3ème ..."

Ce rapport du bénéfice au chiffre d'affaires sera d'ailleurs calculé régulièrement par la suite : 19,1 % pour le 5ème exercice, 15,4 % pour le 6ème exercice, etc.

Au cours de la séance du 6 mars 1828²², PA Godard expose sa conception des composantes des coûts :

"En quoi consistent les charges de l'Usine, indépendamment de l'achat des matières premières que nous avons mises hors ligne, par la manière dont nous avons posé la question, et des remises dont nous aurons à nous occuper plus tard ? En voici la nomenclature :

²⁰ Nous ne nous expliquons pas cette rubrique (MN).

²¹ Chiffre d'affaires

²² juste après avoir publié son livre.

- 1°) Les frais de fabrication, comprenant l'achat des combustibles, la main-d'oeuvre, la poterie, l'entretien ou le renouvellement des fours, des ustensiles et des moules;
- 2°) les transports et pertes à l'emballage;
- 3°) les intérêts de capitaux, commissions et escomptes.
- 4°) et enfin les dépenses générales, consistant en frais généraux de toute nature et en dépenses extraordinaires.

Coût du chômage. La production varie par paliers, selon le nombre de fours en service (2 ou 3) et le nombre de place. Quand la demande décroît, il faut éteindre un four et ne travailler qu'avec les deux autres. Tout le problème est de savoir ce qu'il convient de faire vis-à-vis du personnel: le licenciement pur et simple n'a jamais été envisagé pour la raison que "lorsque l'on éteint un four, on conserve l'espoir de le rallumer" et que la fidélité du personnel est considérée comme essentielle. On a envisagé de réduire le salaire fixe des ouvriers réduits à l'inaction, mais cela n'a jamais été fait (jusqu'en 1828 au moins) contrairement à Saint-Louis qui ne verse que 2/3 des traitements quand ils passent à un four.

"Les frais généraux et les intérêts restent également les mêmes dans les interruptions momentanées; aussi nous avons vu que les deux premiers mois du 7^{ème} exercice, pendant lesquels on ne marchait qu'à deux fours, n'ont donné pour bénéfice présumé qu'une moyenne de 4 750 francs, tandis que les quatre suivants, pendant lesquels on a marché à trois fours, ont donné une moyenne de 24 500 francs, c'est-à-dire que l'inaction du 3^{ème} four a privé des 4/5 du bénéfice."

Calcul du bénéfice. On part des ventes de l'exercice obtenu dans le compte du Cristal Fabriqué (au crédit). On effectue ensuite des redressements correspondants à la production stockée (ou au déstockage de production) ainsi qu'au "déficit à l'inventaire (?). De ce montant (Produits bruts applicables à l'exercice), on déduit les remises et bonifications ainsi que la dépense effective obtenu dans le compte de Cristal Fabriqué (au débit) pour obtenir le bénéfice. Ce bénéfice est ensuite rapporté au chiffre d'affaires pour comparer les performances de deux exercices consécutifs. De cette méthode, il faut retenir le souci de calculer un résultat tenant compte des variations de stocks de produits finis. Les variations de stocks de matières premières avaient été intégrées en amont, dans les comptes d'approvisionnement; les montants portés au débit de "Cristal Fabriqué" correspondent à des consommations et non à des achats. On a donc bien un résultat sur les quantités de produits fabriqués, comme dans notre actuel compte de résultat.

Recherche d'un standard. Nous avons dit que les écarts étaient calculés d'un exercice sur le suivant et non par rapport à un montant "standard". On perçoit cependant régulièrement la volonté de calculer une base de référence éliminant toutes les causes inhabituelles. Dans le rapport sur les comptes de l'exercice 27/28, particulièrement volumineux, il est question de déterminer si "l'état naturel de l'usine" est de marcher à deux fours ou à trois fours. Plus loin, c'est la formule "état de choses habituel" qui est employée. Après analyse des conditions de la production et de celles du marché (sur trois pages manuscrites), l'Administrateur conclut pour deux fours. On retrouve dans les comptes rendus chiffrés des tableaux de simulation tel que celui qui figure à la page suivante. On remarquera qu'il s'agit d'une évaluation des dépenses moyennes.

Système d'aide à la décision. L'analyse concernant le volume normal d'activité précède de peu une analyse de la façon dont les coûts fixes pèsent sur les coûts dans les cas de deux et trois fours. Le calcul de l'avantage obtenu de la marche à trois fours, permet ensuite de déterminer les sacrifices commerciaux qu'il serait possible de consentir aux marchands pour pouvoir continuer la marche à trois fours.

Pour Trélon, l'Administrateur examine les bénéfices des deux premiers exercices, effectués des retraitements en raison des "fausses évaluations et non-valeurs" ainsi que des causes accidentelles; il en déduit "le bénéfice que l'on aurait dû obtenir" (dans des conditions normales). Ce bénéfice (intérêts prélevés) est ensuite rapporté au capital investi; le chiffre de 3,6 % est jugé cohérent avec les résultats obtenus pour les 7 premiers mois du troisième exercice. Pour autant l'administrateur exclue toute distribution de dividende pour deux raisons :

- les conditions du contrat passé avec l'ancien propriétaire sont jugées défavorables et rendent indispensables la constitution d'une réserve de 125 000 f.
- les distributions de dividendes ne peuvent porter que sur des bénéfices réalisés; on ne peut donc distribuer tant qu'une portion des frais d'acquisition figurera encore à l'actif.

Cavaliers pour l'évaluation des dépenses moyennes de chaque mois dans les 3 hypothèses ci-dessous.

	Récapitulation des dépenses pour			à l'avenir											
	1er trimestre	2 ^e trimestre	3 ^e trimestre	à 1 franc			à 2 francs			à 3 francs			à 4 francs		
	quantité	prix	chiffre	quantité	prix	chiffre	quantité	prix	chiffre	quantité	prix	chiffre	quantité	prix	chiffre
Maintenance de l'entretien	15000	05	15000	15000	05	15000	15000	05	15000	15000	05	15000	15000	05	15000
Maintenance de l'entretien	200		200	200		200	200		200	200		200	200		200
Maintenance de l'entretien	150		150	150		150	150		150	150		150	150		150
Maintenance de l'entretien	4500		4500	4500		4500	4500		4500	4500		4500	4500		4500
Maintenance de l'entretien	200		200	200		200	200		200	200		200	200		200
Maintenance de l'entretien	200		200	200		200	200		200	200		200	200		200
Maintenance de l'entretien	300		300	300		300	300		300	300		300	300		300
Maintenance de l'entretien	3500		3500	3500		3500	3500		3500	3500		3500	3500		3500
Maintenance de l'entretien	2010		2010	2010		2010	2010		2010	2010		2010	2010		2010
Maintenance de l'entretien	4166	67	4166.67	4166	67	4166.67	4166	67	4166.67	4166	67	4166.67	4166	67	4166.67
Maintenance de l'entretien	20146	71	20146.71	20146	71	20146.71	20146	71	20146.71	20146	71	20146.71	20146	71	20146.71
Maintenance de l'entretien	13000		13000	13000		13000	13000		13000	13000		13000	13000		13000
Maintenance de l'entretien	13100		13100	13100		13100	13100		13100	13100		13100	13100		13100
Maintenance de l'entretien	40500		40500	40500		40500	40500		40500	40500		40500	40500		40500
Maintenance de l'entretien	24196	71	24196.71	24196	71	24196.71	24196	71	24196.71	24196	71	24196.71	24196	71	24196.71
Maintenance de l'entretien	19000		19000	19000		19000	19000		19000	19000		19000	19000		19000
Maintenance de l'entretien	19059	56	19059.56	19059	56	19059.56	19059	56	19059.56	19059	56	19059.56	19059	56	19059.56

§4 - Les prix de revient vers 1860

Emile Godard a succédé à son père à la tête des Cristalleries et les a dirigé de 1839 à 1851 et de 1858 à 1867; le règne des Godard a donc duré 45 ans. Pour mesurer la clairvoyance de P.A. Godard, il n'est besoin que de considérer les calculs de prix de revient réalisés entre 1860 et 1865²³; ceux-ci n'ont pratiquement aucun caractère de nouveauté, au moins pour ce qui concerne les principes. Ces prix sont des prix moyens : le texte indique au départ que les calculs ne portent pas plus sur les conditions de production de Baccarat ou de Saint-Louis, de cristalleries placées aux portes de Paris ou de Lyon. Pour conclure, ce même texte précise que les "modes de fabrication sont sensiblement les mêmes dans les trois pays" (France, Angleterre, Belgique).

Les rendements qui permettent de passer du coût des matières au coût des produits intermédiaires et finis sont également des rendements moyens, tant en ce qui concerne les matières (quantités moyennes) que la main-d'oeuvre (temps moyens)²⁴. Les frais généraux sont répartis sur la base d'une production moyenne de 337 tonnes par an et par four.

Soit le tableau du prix de revient de 100 kg de cristal

(nous ajoutons la colonne des %) :

		%
Matières	50,90 f	57,2
Main-d'oeuvre des verriers	12,80 f	14,4
Combustible	8,00 f	9,0
Diverses autres main-d'oeuvre	2,67 f	3,0
Fours et pots	1,63 f	1,8
Outils	1,60 f	1,8
Frais généraux	5,50 f	6,2
Intérêts des capitaux engagés	3,70 f	4,1
Intérêts du capital de roulement	2,20 f	2,5
TOTAL	89,00 f	100,0

Il ne s'agit donc que d'un prix moyen qui a l'inconvénient de ne pas pouvoir s'appliquer également à un verre très fin et à une carafe très pesante, car les temps de travail respectifs

²³ Nous disposons des photocopies d'une dizaine de pages (632-641) d'un document imprimé non daté. Les allusions aux fours à régénérateur Siemens nous permettent de dater ce document de la première moitié des années 1860.

²⁴ 26 jours par mois, onze heures par jour ! (p.636)

seraient très différents et ôteraient toute signification à la moyenne.

On doit d'abord remarquer qu'en dehors de la matière, toutes les autres charges sont fixes pour une place de travail²⁵ donnée. Par conséquent, pour passer du prix de revient des 100 kg de cristal au prix de revient de chaque article il faut remarquer que ce dernier ne dépend que de deux paramètres: le poids d'une part et d'autre part la quantité qu'un ouvrier ou plutôt une place peut en produire dans un temps donné. Son poids déterminera le coût de la matière, et la quantité fabriquée par une place en un temps donné déterminera le montant des autres frais.

Par exemple, les frais mensuel pour six places sont de 6 465,30 f, comprenant les 7 dernières lignes dans le tableau précédent. Soit par place:

	1 078 f
Chaque place est payée mensuellement	<u>595 f</u>
	1 673 f

pour 286 heures par mois, soit 5,85 f par heure.

Si une place fait dans une heure 60 gobelets pesant 300 grammes chacun, soit 18 kg de matières, on aura

$0,18 * 50,90 = 9,16$ f pour la matière

5,85 f pour les autres frais

15,01 f pour 60 gobelets, soit 0,25 f le gobelet

"Si, pour généraliser, nous désignons par A le nombre de pièces fabriquées à l'heure, par B le poids de ces A pièces, le prix de chaque pièce sera :

$$\frac{B * 50,90 + 5,85}{A}$$

"En termes plus généraux encore, désignons par C le prix du kg de matière de cristal et par D les frais qui grèvent une heure d'une place d'ouvriers, par x le prix de la pièce à établir.

Nous avons $x = \frac{B*C + D}{A}$

L'analyse des prix de revient se termine par des considérations sur l'intérêt du travail aux pièces comme moyen d'augmenter la productivité et donc d'abaisser ces prix de revient. Là encore les informations tirées du système comptable

²⁵ il y a six places de travail autour d'un four.

sont tournées vers la prise de décision : de la valorisation des gains de productivité sont tirés les montants des salaires qu'il sera possible d'accorder.

L'Administrateur des Cristalleries a très tôt dans le siècle manifesté sa volonté de créer un système de comptabilité industrielle tourné vers la prise de décision. En adéquation avec les problèmes particuliers de la production du cristal, il a traité successivement :

- 1) du comportement des charges fixes et variables.
- 2) du calcul des résultats et des charges en % des ventes.
- 3) du calcul et de l'analyse des écarts.
- 4) de l'amortissement des actifs fictifs.
- 5) de la définition d'un niveau d'activité habituel.

Tous ces éléments sont le résultat d'une démarche analytique qui vise à expliquer les mécanismes en décomposant en autant d'éléments simples qu'il est nécessaire.

Deux cent vingt sept ans après leur création, les Cristalleries de Baccarat continuent d'exceller, tant par la qualité des produits que par celle de la gestion. Pour nous ces deux éléments sont liés et nul ne peut nier l'importance du système d'information dans les succès de la Compagnie; il ne suffit pas d'avoir de bonnes informations pour prendre les bonnes décisions, mais cela est néanmoins indispensable.

Section 5 - La mise en place d'un système de comptabilité industrielle aux Forges d'ALLEVARD après 1831

L'histoire de cette entreprise a fait l'objet de travaux d'historiens, en particulier ceux de Pierre Léon (1948) et de Jean-François Belhoste (1982). Nous avons également pu consulter les documents comptables des forges pour la période 1750-1850, déposés aux Archives Départementales de l'Isère à Grenoble. Ces documents comptables concernent la gestion des De Barral (avant 1818), celle d'André Champel (1818-1831), et celle des Giroud puis d'E. Charrière (après 1831). Chacun de ces propriétaires a utilisé un système comptable différent des autres; schématiquement on peut donner la chronologie suivante:

- 1675-1818 : La comptabilité "en finance" des de Barral
- 1828-1831 : La comptabilité en partie double de Champel
avec un compte marchandises générales
- Après 1831 : La comptabilité industrielle en partie double
(Giroud et Penet, puis Charrière)

En réalité, si Champel a bien été propriétaire et dirigeant de l'entreprise entre 1818 et 1831, aucun document comptable n'est conservé pour la période 1818-1828. Nous ne disposons que d'un "Journal de divers" de 1828 à 1831; nous ne savons donc rien du système comptable employé pendant la période charnière 1818-1828.

§1 - La gestion des De Barral

Pierre Léon distingue deux sous-périodes : la croissance d'abord jusqu'en 1760, marquée par un phénomène de concentration industrielle important; la stagnation ensuite d'une entreprise qui subit les influences contradictoires d'une concurrence qui se renforce d'une part, et d'un soutien de l'état à une production que ce dernier juge stratégique d'autre part.

La formation de la puissance d'Allevard (1675-1760). Les conditions naturelles favorables expliquent la naissance d'une industrie métallurgique très ancienne puisque l'on retrouve à la fois des gisements de minerai de fer et des bois pour le combustible. L'activité industrielle est attestée dès 1090, date à laquelle l'évêque de Grenoble avait cédé à Jean Agar les 2/3 de la dîme qu'il percevait dans le lieu de la Ferrière (Léon 1948, p. 218) A la fin du XVIIème siècle, les mines sont entre les mains d'une foule de petits exploitants, sans connaissances théoriques, sans moyens financiers. Le rôle de la famille De Barral fut décisif dans l'expansion de l'activité industrielle; Dès ses origines, la famille appartient à la bourgeoisie, puis à la noblesse de robe, caractère qu'elle conservera pendant tout le XVIIIème siècle. On vit, pendant cette période, se succéder à la tête de l'entreprise François de Barral, puis son fils Joseph, puis son petit-fils Jean-Baptiste-François. Disposant de capitaux liquides importants, acquis par mariage ou par héritage, d'ancêtres très probablement bourgeois et enrichis par le négoce, ils vont s'attacher à supprimer tous leurs concurrents éventuels en absorbant leurs entreprises. (1675-1726).

La protection royale leur vint le 9 juillet 1726: un arrêt du Conseil Royal leur accorde le droit "d'avoir un fourneau à couler la gueuse" et deux martinets. Des lettres patentes datées du 14 octobre 1726 sont venues confirmer l'arrêt. Le 6 septembre 1762, ils obtiennent le droit de construire un second haut-fourneau et d'exploiter de nouvelles mines. Le nombre de fosses à leur disposition passe de 8 en 1698 à 50 en 1766.

Vers le milieu du XVIIIème siècle, l'usine compte environ 4 à 5 hommes par fosse, soit un total de 200 à 250 personnes. Dès la seconde moitié du XVIIIème siècle, il faudra créer une véritable administration dont l'état-major sera composé du directeur, des intendants des domaines et du caissier. Il faut leur ajouter des capitaines des garde-bois, un inspecteur des mines, un fournelier en chef et des commis aux ventes.

La période des incertitudes (1760-1818). L'usine d'Allevard semble inadaptée face aux conditions économiques nouvelles (1760-1789) : perdue au milieu des montagnes, utilisant des méthodes périmées par rapport à ses concurrents anglais, l'usine devait également supporter une crise dans ses rapports

avec les maîtres de forges de Rives. Ces derniers attaquent le monopole d'Allevard, et réclament l'entrée en franchise des fontes savoyardes. La liberté économique devient une revendication de plus en plus pressante : les réglementations et les entraves commencent à tomber; Oberkampf avait eu plus de chance que les maîtres de forges en obtenant l'assouplissement des limites à l'importation des toiles à partir de 1759.

Face à ces menaces que les libertés économiques faisaient peser sur l'entreprise, Allevard essaiera de se réformer pour conserver son influence; en 1776, les dirigeants demanderont conseil à des experts techniciens, mais les Rivois persisteront dans leurs demandes. De plus, la compagnie éprouva vite des difficultés de trésorerie en raison de la vie fastueuse que menait Jean-Baptiste loin des hauts-fourneaux. Vers 1775, on élabore de nouveaux projets de règlements, visant à mettre en ordre la comptabilité; si la volonté de rationaliser et de mieux contrôler se manifestait, il ne s'agissait pas pour autant de changer de système comptable. Ce dernier restait un système tenu "en finance", système dont la pièce centrale était le livre des recettes et des dépenses.

Les difficultés financières ne sont cependant pas la conséquence du seul Jean-Baptiste. Pour Pierre Léon, la rente foncière en Dauphiné était de moins en moins capable d'alimenter en liquidités suffisantes une industrie gourmande. Selon ce même auteur:

"il est actuellement sans conteste que la rente foncière a été au XVIIIème siècle la source essentielle du capital industriel et commercial, en Dauphiné comme ailleurs. ... Seule la disposition de grandes propriétés et de solides revenus fonciers a permis aux De Barral de constituer leur usine." (p. 233)

Les De Barral ont cependant tenté de réagir face à une situation qui se dégradait; ils ont essayé, de 1761 à 1786 de produire eux-mêmes l'acier; ils ont même essayé d'utiliser la houille en 1776. Ces essais se révélèrent infructueux et, dès 1785, ils essayèrent de revendre l'usine, profitant du désir qu'avait le gouvernement de remettre en activité la vieille fonderie de canons de Saint-Gervais. Le 20 août 1786, Paulin de Barral vendait ses usines pour 2 150 000 F, dont seulement 150 000 furent effectivement versés. La famille conservait donc l'essentiel de son patrimoine.

Malgré la forte agitation ouvrière d'octobre 1789, malgré l'offensive des Piémontais de 1792 et 1793, l'usine a accusé un léger redressement dans ce sens que sa production a diminué moins vite que celle de ses concurrents. A la fin de 1793, la mobilisation industrielle qui transforme le Dauphiné en une grande place d'armes touche Allevard au premier chef. Le 24 nivôse an II, le Comité de Salut Public charge le représentant Petitjean d'inspecter les hauts-fourneaux de l'Isère et de prendre toutes mesures utiles pour accroître leur production. Mais la production continue de diminuer. Cependant d'autres hauts-fourneaux s'éteignent et Allevard, profitant de la disparition de certains de ses concurrents, augmente sa production à partir de 1797.

Paulin de Barral pourra donc poursuivre l'exploitation, mais au prix d'un endettement croissant auprès des banques. Ces dernières imposent progressivement des paiements d'intérêts élevés et réussissent finalement à évincer Paulin de Barral. Le 5 décembre 1817, il vendra la plus grande partie du domaine foncier, les hauts-fourneaux et les mines à André Champel, un notable de Grenoble.

On ne peut s'empêcher de rapprocher l'histoire des forges d'Allevard de celle des forges d'Oberbrück, le destin des de Barral de celui des d'Anthès; dans les deux cas, un phénomène de concentration industrielle se développe dans la première moitié du XVIIIème siècle, phénomène dû à l'accentuation de "l'investissement des fortunes traditionnelles - issues de la rente foncière, du commerce interrégional, des offices de judicatures - vers le secteur industriel" (Schmitt 1980, p.27). Dans les deux cas, la période de concentration industrielle est suivie d'une période de stagnation, liée aux entraves de l'ancien régime et aux conditions nouvelles de la concurrence.

Les systèmes comptables, en revanche étaient totalement différents l'un de l'autre. Les De Barral tenaient leur comptabilité en partie simple, c'est-à-dire qu'ils tenaient des comptes pour chacun de leurs créanciers et chacun de leur débiteur d'une part, et qu'ils tenaient un journal des recettes et des dépenses d'autre part.

Les "Comptes de la gestion de Louis Souquet" pour 1781 et 1782¹ présentent un

"Tableau de la Recette, Dépense et fond restant en mine, charbon et gueuse pour l'année 1782 à la fabrique d'Allevard".²

	Mines de fer		Charbon		Gueuses	
	Recettes	Dépenses	Recettes	Dépenses	Recettes	Dépenses
Jan						
Fév						
Mar						
Avr						
Mai						
Juin						
Juil						
Août						
Sept						
Oct						
Nov						
Déc						
Total	2 133	2 603				
³	2 000					
	4 133					
⁴	1 530					

Suit un calcul de bénéfice que nous reproduisons ci-après :

1 A.D. de l'Isère 94 J 250

2 nous ne mentionnons que quelques chiffres, indispensables à la compréhension de l'économie générale du tableau.

3 "Fonds restant au commencement de 1782"

4 "Fonds restant au 1er janvier 1783"

"La dépense payée pour la fabrique arrive à ⁵		67 290
Celle qui reste à payer arrive à		9 360
Les retenues faites aux ouvriers arrivent à		<u>5 152</u>
Par conséquent,		
la dépense totale de la fabrique en 1782 arrive à		81 802
Il faut en distraire les dépenses qui n'ont point de rapport à l'objet de la coulée ni aux fonds de l'année courante comme par exemple:		
La construction des nouveaux fourneaux,		
Les murs de la nouvelle regraire,		
les chemins des fosses et autres dépenses		
qui arrivent à	4 000	
+ les avances faites pour les années suivantes		
en voiture ou pour les mines qui arrivent à	<u>7 080</u>	
	11 080	<u>11 080</u>
		70 722
On observe qu'il existait au commencement de l'année 2 000 douzaines de mines suivant l'inventaire, et au 31 décembre de la même année il ne s'en trouve que 1 529 par conséquent un déficit de 471 douzaines qui, à raison de 7.10.0, valent		
		3 532
Plus il existoit par le même inventaire 6 000 charges de charbons dont il ne reste que 5 000 charges à la fin de l'année, ainsi déficit de 1 000 charges qui sur le pied de 2 valent		
		<u>2 000</u>
		76 254
Le produit de la même année en gueuses ou brasques arrive à		123 097
La dépense à		<u>76 254</u>
Résulte donc le bénéfice net de l'année 1782 de		<u>46 843</u>

⁵ nous avons arrondi les montants en livres, sols et deniers à la livre la plus proche.

La démarche consistait donc à partir des dépenses, seules données fournies directement par les documents comptables, puis à apporter les correctifs nécessaires pour aboutir aux charges d'exploitation, comparées ensuite aux produits d'exploitation pour obtenir le bénéfice. Traduit dans un langage comptable plus actuel, on a :

Dépense payée
+
<u>Charges à payer</u>
Dépense totale
-
dépenses d'investissement
-
dépenses constatées d'avance
+/-
<u>variations de stocks</u>
Charges d'exploitation

Les gérants de l'affaire comprenaient donc bien quelles valeurs il fallait comparer pour obtenir un chiffre significatif du résultat de l'affaire; pour autant, ils ne maîtrisaient pas - où n'étaient pas convaincus de l'intérêt de - la comptabilité en partie double. Cette situation perdurera aussi longtemps que la gestion des De Barral, même si l'analyse des dépenses permet un retraitement plus aisé.

Le livre des dépenses et des recettes de 1808 à 1818^e enregistre par exemple la liste chronologique des dépenses extraordinaires d'une part, la liste des dépenses administratives et judiciaires de l'autre. Les dépenses extraordinaires étaient elles-mêmes divisées en chapitres dont le troisième, par exemple, recensait les dépenses de fauchage et fenage des foins du pré saint-Jean, composées pour l'essentiel de salaires.

En plus de ces listes de dépenses, on trouve dans le même registre des comptes de personnes indiquant les dettes ou les créances des forges à leur égard. Il s'agit, dans ce livre, du personnel de l'entreprise : "Pierre Tain, concierge du chatteau", "Jean Talin, domestique", "Laurent Gambe, maçon", etc. Bizarrement, dans ces comptes de personnes, l'avoir était inscrit à gauche et le doit à droite.

Pour la même période, on dispose des registres des

"Dépenses et produit du fourneau de la Gorge"⁷

En réalité, les termes sont trompeurs puisqu'il s'agit des dépenses de charbon (en quantité) et du produit de fonte (également en quantité). Ces registres étaient tenus depuis 1770 et témoignaient du souci de contrôler et d'apprécier les rendements et donc la compétitivité de l'entreprise. Les balbutiements d'une comptabilité industrielle en volume existaient donc, mais ils n'étaient bien évidemment pas intégrés au système comptable de l'entreprise.

§2 - La transition d'André Champel

Les 14 années pendant lesquelles André Champel exerça la direction de l'usine (1817-1831) n'ont constitué qu'un simple épisode de l'histoire des forges d'Allevar. Le tournant essentiel avait été pris: l'entreprise, en raison de son importance, ne peut plus reposer entre les mains d'un individu, et derrière Champel, ce sont les banquiers qui en dirigent progressivement les destinées. Champel bénéficia après 1818 de protections douanières solides; en effet, pendant toute la période de la révolution et de l'empire, la frontière ayant disparu, les fontes savoyardes étaient entrées librement sur le sol dauphinois et les maîtres de forges de Rives les employèrent avec empressement, non sans protestation d'Allevar, mais ces protestations restèrent sans effets tant que la Savoie faisait partie de l'empire. Les choses changèrent en 1815, lorsque la Savoie fut réintégrée dans le cadre des états sardes. Les protections douanières accordées à partir de

1818 permirent à Allevard de se relever. Ce relèvement fut permis, il est vrai, par l'introduction de règles méthodiques d'exploitation appliquées régulièrement, par l'élaboration de plans successifs, et enfin par une modernisation de l'appareil de production. Sur le plan juridique, l'ordonnance royale du 15 janvier 1817 établit 14 concessions.

Ce souci de rénovation technique amène aussi Champel à remplacer les vieilles forges bergamasques par des forges à la Catalane dès 1818-1819 et à envisager en 1828 l'établissement d'une aciérie avec laminoirs, tréfilerie et fenderie.

La fin de cette période est également marquée par une réapparition de la concurrence et de l'affaiblissement des protections. L'entreprise avait changé d'envergure, ce qu'André Champel n'a vraisemblablement pu faire. Si P. Léon note des changements importants en ce qui concerne les méthodes de production, les commentaires qui accompagnent la présentation du fonds aux A.D. de l'Isère indiquent que les méthodes de direction et de gestion n'ont subi aucune innovation par rapport à celles des De Barral. Notre jugement sera plus nuancé puisque c'est l'époque qui a vu l'introduction de la partie double; cependant cette comptabilité en parties doubles était loin de fournir les informations nécessaires à la prise de décision et plus généralement à la gestion d'une entreprise industrielle, si l'on en juge par ce qui nous en reste.

Nous ne disposons, pour cette période, que d'un

"Journal de divers (1828-1831)" ⁸
--

Ce journal, commencé le onze mars 1828, commence par trois écritures de constitution, du type :

Caisse

à

Capital

Cependant, le montant relativement faible de l'apport total (32 091,20) fait plutôt penser à une augmentation de capital. Le ton est donc donné et la rupture consommée : la comptabilité

à partir de ce moment sera tenue en partie double. Le système sera cependant rudimentaire puisque l'on n'y trouvera qu'un nombre limité d'écritures différentes.

<u>Frais Généraux</u>	à	<u>Caisse</u>
(Vitrages et étagères du magasin,		voyages et frais divers)
<u>Pertes et Profits</u>	à	<u>Caisse</u>
(frais de transport de M/ses, achat d'une bascule, dépenses de ménages)		
<u>Pertes et Profits</u>	à	<u>Billets à payer</u>
(intérêts de retard)		
<u>Marchandises Générales</u>	à	<u>Caisse</u>
(Achats au comptant)		
<u>Marchandises Générales</u>	à	<u>Divers créanciers</u>
(Achats à crédit)		
<u>Caisse</u>	à	<u>Marchandises Générales</u>
(Ventes au comptant)		
<u>Divers débiteurs</u>	à	<u>Marchandises Générales</u>
(Ventes à crédit)		
<u>Divers</u>	à	<u>Caisse</u>
(Espèces prêtées, règlement des fournisseurs)		
<u>Caisse</u>	à	<u>Divers</u>
(Règlements reçus)		

A aucun moment nous n'avons trouvé d'arrêté de ces comptes; ni aux 31 décembre 1829 et 1830 (on change cependant de page à ces dates), ni à la fin de l'exploitation en mars 1831.

§3 - L'orientation vers la grande industrie moderne
(1831-1885)

En 1830, les difficultés auxquelles il doit faire face obligent Champel à se livrer à des capitalistes plus forts; Giroud, banquier à Grenoble rachète l'usine le 28 mars 1831. Pour la première fois, "le grand capitalisme dauphinois prenait possession d'Allevard". Giroud s'allie avec Félix Penet, à qui il confie la gestion de l'affaire. L'acte de société fut signé le 18 avril 1831⁹ entre Mrs Giroud Père et Félix Penet. Le terme de la société était prévu la 15 juillet 1840, terme auquel il était prévu d'ajouter le temps nécessaire à l'épuisement des approvisionnements. Cet acte prévoyait (art. 2) que Mr Giroud apportait en société tout ce qui était compris dans l'acquisition qu'il avait fait à Mr Champel (Immeubles, maison, bois, taillis, forêts, mines, minières, carrières, droits et concessions, forges et hauts-fourneaux, moulin, martinet, bâtiments et ustensiles de toutes espèces).

Mr Penet mettait en société (art. 4) :

- 1) son industrie
- 2) le haut-fourneau de Pinsot et ses dépendances

La coopération était cependant limitée car chacun des deux hommes restait gestionnaire de son apport immobilier :

(Art. 10) "Mr Giroud père reste tenu de toutes les grosses réparations quelconques qui concernent la terre d'Allevard et sa dépendance ... suivant les usages observés en matière d'usines du genre de celles qui y existent.

Mr Penet reste tenu de toutes les grosses réparations quelconques qui concernent le haut-fourneau du Pinsot et ses dépendances de la même manière.

Les constructions nouvelles qui seront jugées nécessaires seront à la charge du propriétaire sur le sol duquel elles seront établies.

Les réparations locatives seront seules à la charge de la société."

(Art. 11) La société se chargera de tous les immeubles par destination et de tous les objets mobiliers mis en société au pied d'un état estimatif qui sera dressé contradictoirement; à la fin de la société, elle sera créancière de l'excédent ou débitrice du déficit; néanmoins, elle ne sera chargée, quant aux meubles meublant, que de la rendre en nature sans être tenu du dépérissement par l'usage, et le dépérissement ne pourra jamais

être imputé à ceux qui auront joui de ces meubles lors même qu'il sera la suite de leur habitation."

On comprend dans ces conditions que les problèmes d'amortissement n'aient pas été abordés pour la détermination du résultat. Ces amortissements étaient naturellement et séparément à la charge de chacun des deux associés, sans que la société ait à les calculer. On est loin des compagnies telles que Saint-Gobain ou Decazeville pour lesquelles la multiplicité d'actionnaires imposait de tels calculs. Par ailleurs, Mr Giroud père se comporte essentiellement comme un banquier et très peu comme un industriel; en dehors du fait qu'il laisse le soin de la gestion à Félix Penet et qu'il se contente d'un rôle de surveillance, les statuts établissent clairement ce rôle:

(Art. 16) "Mr Giroud père fournira les fonds qui seront nécessaires au roulement de la société, ce qui comprend toutes les avances de capitaux à faire pour l'industrie des hauts-fourneaux et des exploitations diverses; la société lui tiendra compte du fonds de roulement, des intérêts de ce fonds à 6% par an, et d'un douzième de commission sur la balance des intérêts."

La charge liée à l'utilisation des installations apparaîtra cependant dans les comptes de la société, au moins de façon très approximative, puisque:

(Art. 17) "A raison de sa mise en société de la terre d'Allevard, et de ses dépendances mobilières et immobilières, Mr Giroud père aura droit à un prélèvement annuel à partir du 15/07/1831 et pendant toute la durée de la société, de 60 000 F ; il fera ce prélèvement en deux portions de 30 000 F chacune, de 6 mois en 6 mois ..."

(Art. 18) "A raison de sa mise en société du haut-fourneau du Pinsot, Mr Penet aura droit à un prélèvement annuel de 14 500 F à partir du jour où ce haut-fourneau et ses dépendances auront été mis à la disposition de la société. Il fera ce prélèvement en deux portions égales de 7 250 F de six mois en six mois ..."

Tout se passe donc comme si la société était locataire de ses installations. Ces montants, portés au débit du compte de Pertes et Profits, auront pour libellé: "Prix de ferme de la fabrique du Pinsot". Un appendice de l'acte de société précise en outre :

(Art. 1) "Les dépenses de recherches faites à Allevard sont à la charge de Mr Giroud père. Celles faites à Pinsot à la charge de Félix Penet. Le montant de ces dépenses sera capitalisé au 15 juillet de chaque année, et dès lors la société Félix Penet et Cie, pendant toute la durée et quel que soit d'ailleurs le résultat de ces recherches, devra l'intérêt à 5% l'an sans retenue de ce montant, soit à Mr Giroud père, soit à F. Penet. L'exploitation

des minerais sera ensuite réalisée par la société, avec bénéfices et charges, et sans qu'elle soit tenue de payer autre chose au propriétaire que l'intérêt des dépenses de recherches ..."

Une fois que chacun des associés aura retiré des bénéfices l'intérêt des capitaux par lui avancés et le loyer des immobilisations mises par lui à la disposition de la société, les bénéfices restants seront alors partagés par moitié :

(Art. 19) "Les bénéfices et les pertes de la société seront retirés ou supportés par moitié entre Mrs Giroud père et Penet; néanmoins, chaque année ou après chaque coulée du haut-fourneau, les bénéfices seront passés au crédit d'un compte intitulé Compte de résultat, pour être divisés seulement à l'expiration de la société."

S'agit-il de prudence pour pouvoir disposer de sommes nécessaires à l'investissement ou plutôt d'une volonté d'augmenter les garanties de chacun de récupérer sa mise ? L'examen de la correspondance de cette période ne permet pas de trancher. En revanche, l'examen des livres de compte montre que cette règle a été respectée scrupuleusement. Les statuts prévoient enfin que les livres de la société seront tenus dans la forme ordinaire du commerce (Art. 20). C'est ce que nous allons pouvoir apprécier à la lecture du journal et du grand livre qui ont été conservés et tenus de façon quasiment constante entre 1831 et 1840, au moins en ce qui concerne les méthodes comptables.

Le plan de comptes subit quelques évolutions qu'il est relativement facile de suivre puisque l'on dispose d'un grand cahier dans lequel figure toutes les balances mensuelles du 30 juin 1831 au 31 décembre 1839. Ces balances comportent, en plus des quatre colonnes traditionnelles de Débit, Crédit, Soldes débiteurs et Soldes créditeurs, trois colonnes destinées aux matières. Ces trois colonnes enregistrent les matières et le matériel inventoriés et comptabilisés dans les comptes "charbons", "minerai", "forge du maréchal" et "magasin de fer". Les montants figurant dans ces colonnes, contrairement aux autres, ne sont pas totalisés en bas de page.

Noms des comptes			Soldes		Matières		
	Débit	Crédit	Dr.	Cr.	Entrées	Sorties	Reste
Charbons Minerais etc...							

Les comptes prévus au départ, et dont les noms sont imprimés, sont au nombre de 32. Aucun compte de débiteur ou de créancier n'y figure, ce qui explique ce nombre très faible.

Cependant l'évolution est sensible :

En 1831		en 1839
32 comptes	—>	7 sont biffés et remplacés par d'autres
	—>	25 sont maintenus
	—>	13 sont ajoutés (nom manuscrit)

$$32 - 7 + 7 + 13 = 45$$

Ce phénomène est cependant normal dans une comptabilité qui n'est pas normalisée. Les comptes essentiels se maintiennent et forment l'ossature du système comptable :

Charbons	Minerais	Exploitation de minerai
Magasin de fer	Caisse	Construction du HF
Frais généraux	Castine	Forges du maréchal
Compte résultat	Divers	Exploitation rurale
Hauts-fourneaux		Giroud, propriétaire
Pertes et Profits		Giroud père, banquier
Recherche de minerai		Réparations diverses.

Certains comptes sont en fait dédoublés pour s'accorder avec la partition prévue dans les statuts: il existe un compte "Construction du HF à Allevard" et un autre "Construction du HF à Pinsot"; de la même façon, il existe un compte "recherche de minerai à Allevard" et un compte "recherche de minerai à Pinsot", etc.

Le Grand livre¹⁰ et le Journal Général du 24/04/31 au 20/11/34¹¹, (la société est dissoute le 13 décembre 1834 à la suite de la démission de F. Penet) permettent de reconstituer le fonctionnement de chacun des comptes principaux. D'une manière générale, chaque compte d'objets (matières premières, produits semi-finis ou finis) reçoit à son débit :

- un "à nouveau" représentant le stock initial auquel s'ajoute la valeur d'inventaire des ustensiles du lieu d'exploitation.
- les frais qu'il supporte
- éventuellement le solde bénéficiaire versé à P&P

et à son crédit :

- les montants des livraisons effectuées en aval du processus de production.
- la valeur du stock final
- éventuellement le solde déficitaire versé à P&P

D	Charbons à Allevard	C
Stock initial Frais d'achat et de port	Exploitation de minerai Haut-Fourneaux (1 montant/mois) Stock final (à 4F33 restant dans les halles à ce jour)	

D	Exploitation de minerai	C
Stock initial Frais de grillage Journées des ouvriers Terre, fagots Transport Pertes et Profits (Solde de ce compte en bénéfice)	Minerais Par cpte nouveau (Stock final)	

Le stock final était un stock théorique dont le coût unitaire était évalué très grossièrement. Quand cette valeur ne correspondait pas à la valeur d'inventaire que les dirigeants estimaient convenable, un correctif était ajouté. Par exemple,

¹⁰ A.D. de l'Isère 94 J 407

¹¹ A.D. de l'Isère 94 J 401

au 15 juillet 1833, la valeur du stock théorique se montait à 107 487 F et figurait bien sûr au crédit du compte "Exploitation de minerai"¹². Pour corriger ce montant et avoir une valeur d'inventaire (et donc un bénéfice) plus conformes à la réalité, l'inscription suivante figure au débit du compte :

"à Exploitation de minerai compte nouveau, valeur estimative des frais d'extraction des mines existant sur la montagne qui doit être portée au débit de ce compte pour avoir la valeur active et réelle de ces mines : 35 927,50"

Le solde, viré à P&P (bénéfice), se trouve diminué d'autant et ne se monte qu'à 22 532,80

Le compte se présente donc de la façon suivante, pour ce qui concerne les écritures d'inventaire au 15 juillet 1833:

D	Exploitation de minerai	C	
...		...	
Frais d'extraction ..	35 927,50	Stock final (Compte nouveau)	107 487,00
P&P	26 532,80		
	Total		Total
Inventaire estimatif	107 487,00	Frais d'extraction...	35 927,50
	107 487,00	Débitrice (pour balance)	71 559,50
A nouveau	71 559,50		107 487,00

Ce compte "Exploitation de minerai" fonctionnait donc comme un compte de résultat puisqu'il enregistrait les produits et les charges liées à l'exploitation du minerai; mais il fonctionnait également comme un compte de bilan dont le solde en fin d'année représentait une valeur d'inventaire. Dans ces conditions, l'écriture que nous passons aujourd'hui de "Dotations aux provisions" à "Provisions" pouvait à l'époque n'être qu'un virement interne à ce compte "Exploitation du minerai" pour diminuer à la fois le résultat et la valeur d'inventaire.

¹² comme le stock final figurait au crédit du compte d'exploitation générale selon le plan comptable 1957.

D	Minerais à Allevard	C
Stock initial		Haut-fourneau (12 montants)
Exploitation de minerai		Stock final
Frais divers		

Les livraisons aux haut-fourneaux sont comptabilisées une fois par mois à des prix unitaires différents de mois en mois. Pour l'exercice 1831/1832, ces prix unitaires peuvent varier de 14,55 à 15,47. Le stock final est évalué à 15F43, ce qui ne correspond ni à une moyenne, ni au dernier montant.

Les comptes "Charbons", "Minerais", "Haut-fourneau" ne font pas apparaître de résultat de leur activité, contrairement aux comptes "Exploitation de minerai", "Magasin de fonte" ou "Forge du maréchal". En l'absence de commentaires concernant les comptes nous n'avons pu deviner la raison exacte de cette opposition. Si l'expression d'un résultat est naturelle dans des comptes tels que "Magasin de fonte" ou "Fonderie Royale de St-Gervais", cela est plus surprenant dans un compte "Exploitation du minerai". Cela supposerait en effet l'existence de prix de cessions internes du minerai aux hauts-fourneaux; prix de cessions déconnectés des coûts de fabrication du minerai. Là encore, l'absence de trace des débats éventuels sur l'élaboration du système d'information comptable nous interdit toute conclusion définitive.

D	Forge du maréchal	C
Restant en magasin ce jour (fournitures diverses)		Construction du HF
Frais divers (dont gages du maréchal)		Frais généraux
		Minerai
		Haut-Fourneau
à P&P, solde du présent compte en bénéfice		Forge compte nouveau (restant en magasin ce jour)
Total		Total

D	Haut-Fourneau	C
Charbons		Solde chaque mois par le débit "de Magasin de fonte d'Allevard"
Minerais		
Forge du maréchal		
Gages des ouvriers		

Ce compte a un fonctionnement particulier dans ce sens qu'il n'enregistre ni bénéfice ni perte et qu'il est soldé chaque mois. Il n'est donc pas arrêté le 15 juillet.

D		Castine	C
07/31 Acquisition de la carrière	2 000	HF (1 montant par mois) total	1 720,30
Frais divers, port, gages, etc..	1 878,25	07/32 Par castine compte nouveau	2 157,95
	3 878,25		3 878,25

L'à nouveau et l'ancien solde représentent l'acquisition de la carrière pour neuf années.

D		Magasin de fonte d'Allevar	C
Stock initial de fontes		Ventes diverses	
Haut-Fourneau (un montant/mois représentant les réceptions de fonte)		Magasin de Grenoble	
P&P balance en bénéfice		Fonderie Royale de St-Gervais	
		Stock final	

Les soldes bénéficiaires aux 15 juillet	1832,	1833,	1834
représentaient respectivement	37%	23%	7,5%

des chiffres d'affaires des exercices terminés à ces dates. Ceci explique peut-être que Félix Penet ait été contraint de quitter la direction de l'entreprise en 1834.

Le magasin de fonte d'Allevar vendait très peu à des clients extérieurs; l'essentiel de ses fontes était distribué au magasin de Grenoble et à la Fonderie Royale de St-Gervais, dont les ventes, inscrites au crédit, avaient pour contrepartie le débit du compte banque, ou plutôt "Mr Giroud père, banquier".

D		Fonderie Royale de St-Gervais	C
Livraisons du magasin de fonte d'Allevar.		Ventes encaissées par le compte de Mr Giroud père	
Solde créditeur viré à P&P			

On trouvait aussi, de façon traditionnelle un compte "Frais généraux" et un compte "Frais divers" sans que nous ayons pu déterminer ce qui les différençait.

D	Frais généraux	C
Frais d'actes Appointements Menues réparations Ports de lettres		à P&P, pour solde

D	Pertes et Profits ¹³	C
Intérêts (payés à Giroud père) Pertes diverses - s/HF - s/mules Frais généraux (pour solde) Réparations diverses (") Recherche de minerai (")		Intérêts reçus (faibles) Profits divers - s/constr. nouvelles - s/chevaux - s/forge du Maréchal - s/ exploitation rurale - s/prix de fermes - s/P.V. du garde Différences d'inventaires Charbons de propriété Magasin de fontes de Grenoble Magasin de fontes d'Allevard Exploitation de minerai
Résultat pour solde	Total	Total

Deux rubriques restent pour nous quelque peu obscures :

- 1 - "Charbons de propriété" semble représenter le produit correspondant à la fourniture de charbon par le propriétaire, c'est-à-dire Mr Giroud père. Ces montants seraient des contreparties des intérêts versés à ce même Giroud père.
- 2 - "Différences d'inventaire". Il s'agit très vraisemblablement de différences dues à l'évaluation très approximative des stocks au cours de la période, estimation qui est corrigée en fin de période. On retrouve dans le compte "Charbons", selon les années, les mentions

¹³ rubriques figurant dans ce compte au 15/07/1834

"Excédent dans les halles à ce jour" ou bien "Manquant dans les halles à ce jour".

Pour ce même compte de P&P au 15 juillet 1834, après regroupements, on obtient les pourcentages suivants :

D	Pertes & Profits		C
Divers	10	Divers	10
Frais généraux	12	Différences d'inventaire	7
Intérêts	44	Exploitation du minerai	6
		Charbon de propriété	15
Résultat	34	Magasins de fonte	62
	100		100

Il s'agit d'une sorte de compte d'exploitation analytique dans lequel les résultats des différentes activités et des différents points de ventes figurent au crédit. Les charges communes correspondant à des loyers, des charges financières ou des frais généraux ne sont pas réparties et figurent au débit pour être déduites globalement.

Les rapports entre l'entreprise et Mr Giroud père étaient transcrits dans deux comptes distincts : "Giroud père Banquier" et "Giroud, propriétaire". Le compte "Giroud père, banquier" semble fonctionner à la fois comme un compte "banque" et comme un compte "Capital", en raison de la situation particulière de Mr Giroud vis-à-vis de l'entreprise. Les ventes à des clients extérieurs sont portées au débit de ce compte, ce qui ne l'empêche pas, dans l'inventaire qui est dressé le 15 juillet 1832, de représenter l'essentiel du passif.

Le compte résultat, prévu dans les statuts, n'enregistre que le virement du solde annuel de Pertes et Profits. Il n'est arrêté que lors des rares fois où d'autres montants y sont inscrits: une fois le 15 juillet 1833, une autre le 16 août 1838. Comme prévu dans les statuts, il ne sera soldé qu'au moment où Mr Giroud père quittera l'affaire. C'est donc le montant cumulé des résultats des exercices 31/32 à 41/42, soit environ 440 000 Francs, qui sera transféré sur les livres de la liquidation de Mr Giroud père.

Les écritures courantes sont celles d'un journal tout à fait classique en parties doubles. Pour chaque compte mouvementé le n° de page du Grand Livre est inscrit dans la marge; d'autre part, selon qu'il y a un compte débité et plusieurs crédités ou bien un compte crédité et plusieurs débités, on aura les formes :

Doit "Minerais" (débité)

à "Exploitation de minerai"
 reçu de la fosse X
 reçu de la fosse Y
 etc ...
 à "Divers"
 à etc ...

ou bien

Avoir "Mr Champel" (crédité)

par "Minerai"
 par "Exploitation de minerai"
 par etc ...

Les écritures d'inventaire permettent de connaître les résultats en soldant certains comptes par Pertes et Profits après que les inventaires ont été réalisés.

Par exemple, au 15 juillet 1832, on a :

Haut-Fourneau	
	à Charbon à Minerai à Castine
Magasin de fonte d'Allevard	
	à Haut-Fourneau
Magasin de fonte d'Allevard (pour balance)	
	à P & P
P&P	
	à Construction du Haut-Fourneau à Frais Généraux (pour balance) à Exploitation rurale (" ")
Magasin de fonte de Grenoble	
	à P & P
Exploitation de minerai	
	à P & P

Constructions nouvelles
Réparations diverses
Recherche de minerai

à P & P (pour intérêts)

Mr Giroud père, banquier

à Constructions nouvelles
à Réparations diverses
à Recherche de minerai

14

P & P

à Compte de Résultat

L'inventaire. Il s'agit de la balance après inventaire au 15 juillet de chaque année. Un tel document faisait office de bilan. Le titre en est :

"Inventaire de la Maison Félix Penet et Cie,
arrêté au 15 juillet 1832."

La première colonne comporte la liste des comptes non soldés; on remarque que n'y figurent ni débiteurs, ni créanciers, comme dans les balances dont nous avons déjà parlé.¹⁵

Noms des cptes	Quantités			Montants	
	de Fontes	de Charbons	de Mines	D ^r	C ^r
Charbon		X		228	
Minerai			X	922	
Expl. de minerai			X	694	
Forge du maréchal				47	
Magasin de fonte	X			175	
Giroud père, Ban.					2 485
Giroud père, Prop.					65
Caisse				40	
Effets en port.				53	
Ventes de propriété					238
			
			
			
Divers				686	
Résultat					919
				3 707	3 707

14 Cette écriture et la précédente sont réalisées en application de l'article 1 des statuts.

15 Nous avons arrondis les montants pour les présenter en centaines de francs

Le schéma général de fonctionnement des comptes. Nous n'avons représenté dans ce schéma que les comptes principaux pour faire apparaître le mécanisme général de cette comptabilité industrielle. Le compte "Mr Giroud père, Banquier" ne fonctionne dans notre schéma que comme un compte de disponibilités. Pour établir ce schéma, nous nous fions uniquement aux écritures au journal; la correspondance de l'époque ne fournit pas de détail sur les méthodes comptables ni sur les objectifs du système comptable. Il semble que ce dernier ait été l'objet de bien peu de sollicitude. Ce n'est que quelques années plus tard, sous la direction d'E. Charrière, que l'on pourra trouver des traces de l'utilisation des prix de revient comme d'un instrument d'aide à la décision. Les documents proprement comptables et figurant dans la correspondance des années 1830 sont les "Roulements des Hauts-Fourneaux"; ces derniers permettaient surtout de surveiller les rendements en indiquant :

- Charbon dépensé pour 100 kg de fonte
- Richesse du minerai
- Rapport de la Castine à la fonte.

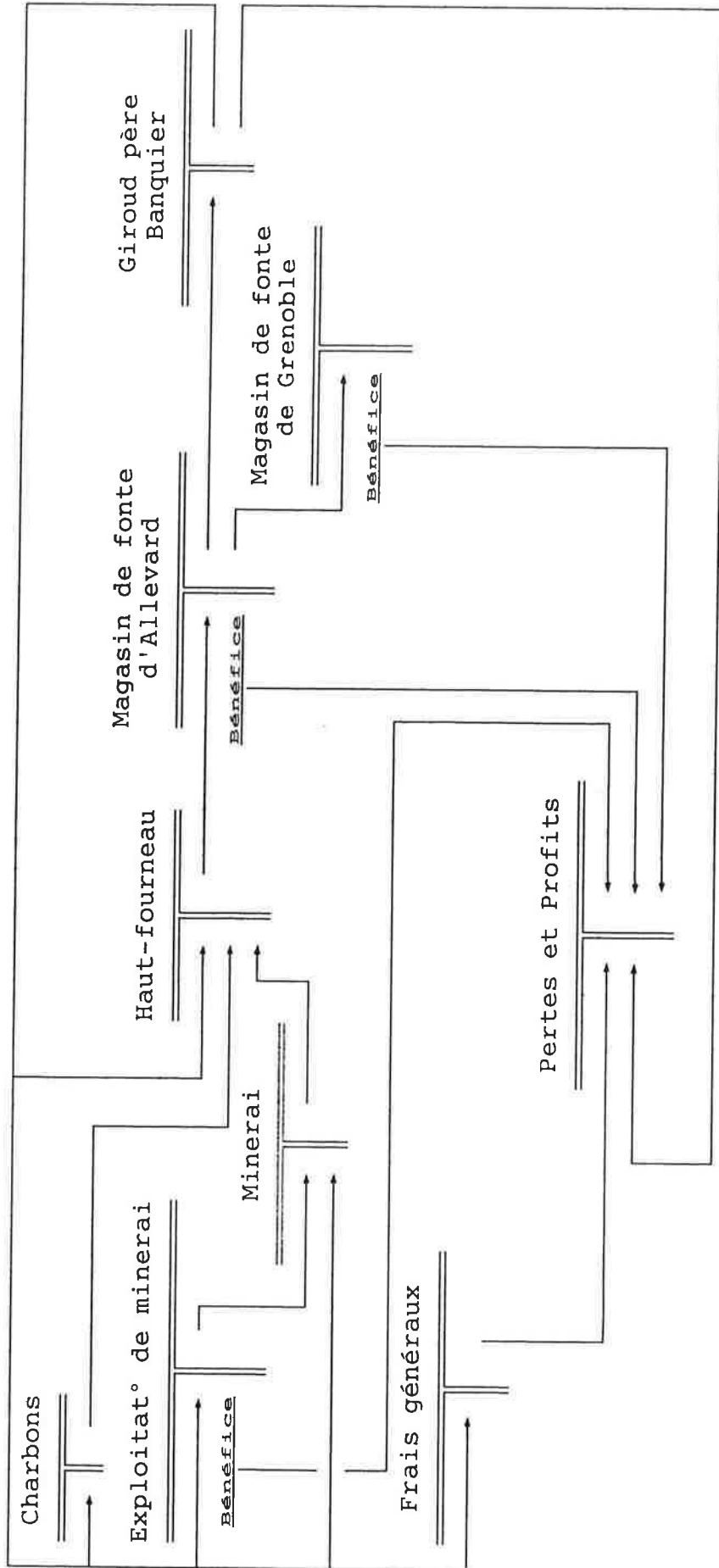


Figure 12

Schéma des écritures aux forges d'Allevard

Penet se retirera en 1833, ce qui n'aura pas de conséquences sur le fonctionnement du système comptable. Il fut remplacé par Eugène Charrière dont le "règne" durera jusqu'à sa mort en 1885. Né en 1805 d'une modeste famille de négociants en grain de Valence, il fut initié de bonne heure aux affaires, employé à Lyon dans une grande maison de commerce. Il y fit la preuve de ses grandes qualités d'administrateur et, soutenu par les grandes familles du commerce lyonnais, il installa à Grenoble en 1829 un cabinet d'affaires. Il prit donc la direction d'Alleverd en 1833, après avoir arbitré le conflit avec Penet. De 1833 à 1840, il mène tambour battant l'absorption de plusieurs concurrents pour aboutir à une entreprise incluant quatre hauts-fourneaux, une forge comtoise à Alleverd, cinq taillanderies et dix concessions minières.

En 1840, la société connaît de graves difficultés financières, expliquées non par la marche vicieuse de l'usine, mais par les jeux de la finance et l'imprudence commerciale des Giroud. Après de vifs débats, les Giroud s'entendent pour adjuger les forges à une nouvelle société en commandite par actions, dont ils pourraient distribuer les actions à leurs créanciers. E. Charrière en devient l'actionnaire principal; il la dirigea jusqu'à sa mort avec une autorité accrue par l'indépendance dont l'assurait la dispersion du capital entre de nombreux actionnaires. Le 9 mai 1842, 300 actions sont effectivement émises, réparties entre 105 actionnaires dont le plus important, E. Charrière, n'en détiendra que 14.

On trouve les premières traces de réflexion dans le procès-verbal de la réunion de la commission de commandite du 28 juillet 1842 où il est indiqué que "le capital nécessaire sera de 2 millions de francs, soit 1 450 000 F pour la propriété et 550 000 F pour le Fonds de roulement."

Le Journal Général de 1842¹⁶ montre peu de changements par rapport au fonctionnement précédent; les écritures d'inventaire sont pratiquement les mêmes et nous n'aurions pas à changer l'architecture générale du schéma précédent. Cela est d'ailleurs tout à fait compréhensible puisque c'est le même homme qui dirige l'entreprise (E. Charrière). Le passage du témoin entre Penet et Charrière ne s'était d'ailleurs pas

16 A.D. de l'Isère 95 J 164

accompagné non plus de bouleversements dans les méthodes comptables.

Cependant de nouveaux comptes d'immobilisations apparaissent ("Mules et chevaux de la fabrique", "Mobilier et ustensiles divers") puisque l'entreprise est maintenant propriétaire de toutes ses installations. On trouve d'ailleurs à cette occasion des écritures que nous qualifierions de "provisions pour dépréciation":

_____ 31 mai 1842 _____	
Pertes et profits	
	à Mules et chevaux
	de la fabrique
	5 000,00
Perte reconnue sur la situation de ce compte	
	d°

Le libellé des écritures change également dans la mesure où la référence à des prix de revient est explicite; on a, par exemple :

_____ 31 mai 1842 _____	
Magasin de fer	
	à Grande forge
12 256 kg de fer revenant à 50,02	6 130,83
	d°
Magasin de fonte	
	à Haut-Fourneau
72 674 kg de fonte revenant à 13,33 les 100 kg	9 690,55
	d°

Ces prix de revient semblent d'ailleurs être au centre des préoccupations des dirigeants puisqu'on les retrouve plusieurs fois dans les registres de la commission de commandite ¹⁷. Le 16 août 1842 par exemple, il est mentionné que les frais de voyage d'E. Charrière d'avant le 9 mai "seront portés au compte de prix de revient de la propriété" et le 28 novembre 1845, E. Charrière rapporte :

"Pour simplifier nos calculs on peut adopter comme base sûre que les frais généraux de notre exploitation sont couverts à peu près par les produits naturels de notre immeuble, en charbons, prix de ferme, minerai, etc ...

Nous avons ensuite à couvrir l'intérêt de nos capitaux qui s'élève à 100 000 F environ. Ce qui reste en sus de cette somme d'après notre inventaire, constitue les profits industriels qui sont à répartir entre l'associé gérant, le compte de réserves et les actionnaires.

La fonte, au prix actuel du combustible avec toutes les dépenses et frais spéciaux nous coûte à Allevard moyennement 13F50 les 100 kg. Si nous vendons 26 F à Grenoble soit 25 F à Allevard, il nous reste un bénéfice net de 12 F.

9 500 quintaux métriques de fonte fabriqués annuellement à 13F50 et vendus 25 F donnent un bénéfice d'environ F 110 000.

La fonte étant comptée au feu d'affinerie pour la fabrication de l'acier au prix de 25 F, le prix de revient des 100 kg d'acier naturel en barres tel qu'on le fabrique à Rives, en portant toutes les dépenses et tous les frais spéciaux un peu au-delà de leur chiffre vrai serait de F 50. Cet acier se vend aujourd'hui en moyenne 68 F en fabrique.

Si nous vendions notre acier seulement 60 F à Allevard au lieu de 68 F nous aurions encore un bénéfice de 10 F environ soit sur 6 000 quintaux métriques d'acier fabriqué 60 000 F, c'est-à-dire en tout 70 000 F¹⁸ environ de profits industriels outre les intérêts; résultat à coup sûr satisfaisant."

On voit donc clairement à partir de cette époque l'utilisation qui est faite des résultats de la comptabilité. Si le nouveau système comptable était créé en 1831 dans le but de s'accorder avec "la forme ordinaire du commerce" (art.20), on voit clairement son utilité pour la prise de décision. C'est sur la base des informations fournies par un tel système qu'E. Charrière prépare la décision qu'il finira par prendre à la fin de 1849; en effet, à cette date, E. Charrière envisage de couper le lien traditionnel qui unissait Allevard à Rives, de renoncer à la fabrication en gros de la fonte pour la vente, et de la transformer surplace en aciers spéciaux, en produits métallurgiques différenciés.

Les documents de cette période incluent de plus en plus fréquemment des calculs préparatoires de plus en plus fins permettant d'aboutir aux prix de revient. Dans un document daté de 1851 et relatif à la comptabilité de l'usine de Domène¹⁹ on constate que les inventaires étaient réalisés chaque mois et pour chaque type de produit (charbon, houille, fonte, aciers) :

18 60 000 + 110 000 (bénéfice sur la vente de fonte) - 100 000 (intérêt des capitaux)

19 A.D. de l'Isère 95 J 17

Situation des charbons au 31 décembre 1851

	n°1	n°2	n°3	n°4	n°5	TOTAL
Reçu du 01 au 31/12						
Il restait au 30/11						
Totaux						
Livré aux forges courant décembre						
Il reste en magasin au 31/12						

Ces calculs de prix de revient se sont d'ailleurs affinés régulièrement pour aboutir en 1884-1885 au document suivant ²⁰:

Prix de revient de la tonne de minerai grillé

Dans ce document, les lignes indiquent les composantes du prix de revient, les colonnes indiquent les périodes et les lieux concernés. Ces composantes moyennes sont donc rappelées pour ce qui concerne les cinq exercices précédant 1884/1885. Dans une sixième colonne auraient dû figurer les prévisions pour 1884/1885. Les données constatées pour 1884/1885 sont ensuite inscrites à raison de trois colonnes par mois (Ste-Madeleine, Reculet et moyenne des deux), dix colonnes par trimestre (3 par mois et une autre pour la moyenne) soit près de 50 colonnes pour l'année puisque l'on disposait de données pour les 4 trimestres, le premier semestre, le cumul des trois premiers trimestres et l'année entière.

Nous donnons ci-après l'intégralité des rubriques ainsi que les chiffres dépassant 0,20 F pour les colonnes des exercices 1879/1880 et 1883/1884:

"	1879/1880	1883/1884
Main d'oeuvre intérieure		
Surveillance		
Abattage des minerais ²¹		
Abattage de rochers		
Boisage		
Roulage		
Remblais		
Manoeuvrages divers		
Main-d'oeuvre extérieure		
Surveillance		
Forgerons		
<u>Manoeuvrages divers</u>		
Sous-total main-d'oeuvre	4,05	3,77

²⁰ A.D. de l'Isère 95 J 67

²¹ Les montants de cette ligne représentent plus de 70% de la totalité des frais de main-d'oeuvre.

Petit ch. de fer à l'intérieur		
Petit ch. de fer à l'extérieur		
Matériel d'extraction		
Outillage courant		
Cadres et cordages		
Poudres et mèches		
Huiles et graisses		
Bois bruts		
Bois façonnés		
Bois à brûler		
Fers et aciers		
Provisions diverses		
Matériaux pour constructions		
Chevaux et mulets		
Houilles		
Entretien des chemins de l'extérieur		
Entretien des maisons et baraques		
Impôts et redevances		
Frais permanents	1,31	0,83
Intérêts sur immeubles	0,32	0,40
Intérêts sur fonds de roulement	0,39	0,44
Secours aux ouvriers		
Puits, entretien		
Indemnités de terrains		
Gros travail à l'intérieur	0,30	0,34
<u>Gros travail à l'extérieur</u>		
Sous-total à reporter	7,30	6,66
Transport de Reculet à Ste-Madeleine		
Main-d'oeuvre		
Huiles et graisses		
Chevaux		
Entretien de la voie et du plan		
Descente par plan incliné		
Main-d'oeuvre		
Huiles et graisses		
Provisions diverses ²²		
Chevaux		
Entretien des plans et sonneries		
Criblage, lavage et triage		
Main-d'oeuvre		
Huiles et graisses		
Provisions diverses		
Entretien des cribles et lavoirs		
Chargement		
Main-d'oeuvre		
Huiles et graisses		
Provisions diverses		
<u>Entretien des petites voies</u>		
Total	7,99	7,23

La grande minutie de tels calculs traduit en fait le triomphe de la démarche analytique mise en oeuvre dans la plupart des

²² il s'agit d'achats de petit matériel

entreprises et tant vantée par les chantres du positivisme. Le document fournit en outre le rappel, pour les cinq exercices précédents, des quantités extraites. Ces informations permettent de constater un double mouvement d'amélioration des rendements d'une part, et d'augmentation des charges fixes d'autre part. Ce dernier effet, combiné à la baisse de la production en 1883/1884, fait remonter le prix de revient unitaire de 6,29 à 6,66.

79/80	80/81	81/82	82/83	83/84
40 920	54 390	60 440	58 760	44 550 tonnes produites
7,30	7,03	6,94	6,29	6,66 F/tonne

Après Saint-Gobain, l'exemple des forges d'Allevard vient confirmer l'idée selon laquelle l'activité industrielle ne crée pas automatiquement le besoin du système d'information que l'on appelle comptabilité industrielle; les De Barral ont pu faire prospérer une entreprise industrielle sans recours à une comptabilité en parties doubles et apparemment sans calculer de prix de revient; on ne saura bien sûr jamais si un tel système leur aurait permis d'éviter les déboires qu'ils ont connus par la suite; on peut même douter de l'intérêt d'une telle interrogation. En revanche, l'adoption d'un système de comptabilité industrielle est concomitant avec la période de la révolution industrielle en France. C'est en grande partie sous l'effet de la concurrence, ou plus exactement sous l'effet de la suppression des protections contre cette concurrence, que le système comptable nouveau s'est imposé. On a vu que lui seul permettait d'alimenter en informations pertinentes les débats soulevés par E. Charrière sur le "recentrage" de la firme à la fin des années 1850.

Le système comptable mis en place est semblable, dans ses principes sinon dans ses détails, à ceux mis en place ailleurs à la même époque. Il est également conforme aux principes énoncés par les auteurs de manuels tels que E. Desgranges fils

et P.A. Godard. Sa seule particularité tient au processus de production particulier en vigueur dans cette entreprise.

Bien que le fonds d'archives soit très riche, nous n'avons pas trouvé de traces de débats approfondis sur les méthodes de gestion, comme c'était le cas chez Saint-Gobain ou Decazeville. La forte concentration du capital entre les mains de Champel, puis de Giroud et Penet n'a bien sûr pas favorisé un tel débat. Son extrême dilution sous le règne d'E. Charrière a eu les mêmes effets. Il semble au contraire qu'un nombre limité d'actionnaires d'importance comparable soit beaucoup plus propice à un fonctionnement plus démocratique des instances dirigeantes.

CHAPITRE 3 - LA CONSTRUCTION DE LA DISCIPLINE

Section 1 - Introduction

§1 - Comptabilité industrielle et comptabilité des coûts

En France, la période d'apparition de la comptabilité industrielle n'a pratiquement fait l'objet d'aucune étude historique, encore moins que les autres périodes de l'histoire de la comptabilité. Même si certains historiens de la comptabilité en connaissaient l'existence, bien peu avaient une idée, même partielle, des conditions d'apparition de cette discipline.

Les anglo-saxons, en revanche, ont depuis longtemps manifesté de l'intérêt pour l'histoire de la comptabilité; ils ont, ce faisant, été amenés à étudier les débuts de la comptabilité industrielle en France. Cependant, ils n'ont pas poussé l'étude assez loin pour analyser les différences existant entre nos réponses comptables et les leurs aux sollicitations de la révolution industrielle. Pour Edwards (1937) comme pour Garner (1954), il s'agissait de décrire la Cost Accounting dans sa version française. Or, la comptabilité industrielle est tout sauf la version française de la Cost Accounting anglaise ou américaine. De la même façon qu'Angleterre et France ont suivi des chemins différents pour accomplir leur révolution industrielle, ces deux pays ont répondu différemment au même besoin de calcul des prix de revient¹.

¹ La divergence s'exprime également sur le terrain sémantique puisqu'en France on parlait de prix de revient quel que soit le stade du processus de production, alors que les anglo-saxons ne parlaient que de coûts.

Il convient tout d'abord de remarquer que ces deux disciplines ne se sont pas formées à la même époque : la comptabilité industrielle s'est progressivement affirmée à partir des années 1840², alors que les principes en étaient déjà formulés depuis la fin des années 1820; la Cost Accounting, en revanche, ne se constitue en tant que discipline qu'à partir de la fin des années 1880, avec l'ouvrage de Garcke et Felles (1887)³. Cela ne signifie pas bien sûr que les entreprises anglaises ne calculaient pas de coûts au XIXème siècle; cela signifie simplement que ce calcul n'était pas intégré à la comptabilité et qu'il était le domaine presque exclusif des ingénieurs, alors que les comptables ne se préoccupaient que de "Financial Accounting". Anne Loft (1988, p.117) montre qu'à la fin des années 1900 cet antagonisme entre ingénieurs et experts-comptables était encore très vivace, chacun de ces deux corps étant persuadé d'être le mieux qualifié pour mettre en place un système de calcul des coûts. Ce n'est qu'après la première guerre mondiale que les ingénieurs abandonnèrent ce champ d'activité aux experts-comptables, et cela eut pour conséquence l'intégration progressive des enregistrements concernant les coûts dans la Financial Accounting (cf. Loft p.118/119); cependant, la dualité Cost Accounting/Financial Accounting continua de se manifester, en particulier au travers de l'existence de deux organisations professionnelles distinctes : à côté de l'ancien ICAEW (Institute for Chartered Accountants in England and Wales) se constitua l'ICWA (Institute for Cost and Works Accountants).

N'étant pas nés à la même époque en France et en Angleterre, les deux disciplines ne répondaient pas non plus aux mêmes besoins : la Cost Accounting est née d'un besoin de standardisation des méthodes de calcul des coûts (Loft 1988, p.114 et 133); elle était la fille aînée du management scientifique et possédait déjà un fort accent américain, tant les méthodes étaient avancées dans ce pays. La comptabilité industrielle, en revanche, répondait à des préoccupations différentes : il s'agissait, plus d'un demi siècle avant, d'adapter le système comptable en partie double des marchands et des négociants aux besoins des industriels, en leur permettant en particulier de calculer des prix de revient. Il

2 Avant le livre de Mérières (1842), on n'utilisait pas le terme de comptabilité industrielle; il ne s'agissait que d'une application des principes de la comptabilité commerciale en partie double au domaine particulier de la comptabilité des entreprises industrielles.

3 Edwards et Garner sont d'accord sur cette date charnière.

n'était en aucune manière question de normalisation, ce qui n'aurait eu aucun sens à cette époque; il s'agissait simplement d'énoncer des principes généraux de comptabilisation d'une part, et de proposer la création de comptes ad hoc d'autre part. On observe donc tout au long du XIXème siècle que les systèmes comptables français monistes s'opposaient à la conception duale des anglo-saxons. Parallèlement, le souci de théorisation a été beaucoup plus précoce en France qu'en Angleterre; cela est peut-être dû au rôle important qu'a joué la codification dans la mentalité française, conséquence de la prépondérance de la bourgeoisie de robe sur la bourgeoisie d'affaires. Selon Régine Pernoud (1962 & 1981, p.262), l'importance prise par les "légistes" est la marque distinctive de la bourgeoisie française, et cette marque apparaît dès le règne de Philippe le Bel et la constitution du Parlement.

§2 - Analyse des publications

Sur les manuels comptables traitant de comptabilité industrielle, nous disposons de deux sources :

- 1 - La "Bibliographie méthodique des ouvrages en langue française parus de 1543 à 1908" publiée en 1909 par G. Reymondin, et éditée conjointement par la Société académique de comptabilité d'une part et V. Giard & F. Brière, libraires-éditeurs d'autre part.
- 2 - "A survey of French contributions to the study of cost accounting during the 19th century", un article de Ronald S. Edwards publié pour la première fois dans "The Accountant" en Mai 1937 et réédité en 1978 par Basil S. Yamey chez Arno Press (New-York) dans un recueil d'articles intitulé "The Historical Development of Accounting, a Selection of Papers".

La bibliographie de Reymondin est divisée en chapitres traitant chacun d'un domaine de la comptabilité et nous avons essentiellement cité dans le tableau de la page suivante les ouvrages inclus dans le chapitre "Comptabilité industrielle". Pour retrouver tous ceux qu'Edwards gratifiait d'une contribution à la comptabilité des coûts, il a fallu cependant

étendre nos recherches aux rubriques "Ouvrages généraux" et "Comptabilité agricole".

L'optique d'Edwards est différente puisque, en parlant de "cost accounting", il est amené à citer des auteurs traitant de la comptabilité agricole, ou d'autre ne traitant que très accessoirement de la comptabilité industrielle.

La bibliographie de Reymondin est sans conteste la plus riche et elle nous permet de remarquer :

- 1) Que 10% environ (32 sur 315) sont des ouvrages publiés avant 1800, et 90% entre 1800 et 1908.
- 2) Que les ouvrages de comptabilité agricole ne commencent à apparaître qu'à partir de 1819, c'est-à-dire à l'aube de la révolution industrielle !
- 3) Que les ouvrages traitant de la partie simple⁴ apparaissent à partir de 1801, c'est-à-dire trois siècles après le premier ouvrage traitant de la partie double ! La dernière édition d'un ouvrage évoquant dans son titre la partie simple date de 1880.

	<u>Auteurs</u>	<u>cités par</u>	<u>Reymondin</u> 5	<u>Edwards</u>
1801	Degranges Père		x (G ^{a1})	
1817	Payen		x	x
1824	de Cazaux		x (Ag)	x
1827	Godard		x	x
1829	Jeannin		x	x
1832	Pillet-Will		x	
1832	Simon		x	x
1838	Cloutier (Clousier)		x	
1842	Degranges fils		x	
1842	Mézières		x	x
1854	Monginot		x	x
1861	Barlet		x	
1862	Heudicourt		x	
1865	Guilbault	(1877)	x	x
1872	Barré	(1877)	x	
1872	Dugué	(1874)	x	x
1876	Coq		x	
1878	Chevandier de Valdrôme		x	
1879	Durand		x	

4 plus exactement, les ouvrages annonçant dans leur titre qu'ils allaient traiter de la partie simple.

5 la mention "Ag" signifie que ces auteurs traitent essentiellement de comptabilité agricole et qu'ils étendent leurs réflexions et leurs méthodes à la comptabilité industrielle.

Si nous essayons de classer les ouvrages concernant la comptabilité industrielle et cités par Reymondin dans cette rubrique, nous obtenons les tableaux suivants :

Par date de publication

1810 - 1819	1	1860 - 1869	7
1820 - 1829	2	1870 - 1879	6
1830 - 1839	3	1880 - 1889	8
1840 - 1849	2	1890 - 1899	15
1850 - 1859	1	1900 - 1908	36

L'accélération très nette du rythme de publication après 1860 est à rapprocher du développement de l'enseignement de l'économie industrielle, particulièrement dans les Ecoles de Commerce. En 1868, la Chambre de Commerce de Paris rachète l'Ecole Supérieure de Commerce de Paris, (qui existait depuis 1820); les Chambres de Commerce de Rouen, Le Havre, Lyon, Marseille et Bordeaux fondent ensuite leurs propres écoles entre 1871 et 1874⁶. C'est d'ailleurs également vers 1860 que, selon le schéma de Rostow, la France accomplit son décollage.

Par profession des auteurs

Praticiens - Ingénieurs - Comptables - Industriels	23	44%
Experts-Comptables	19	36%
Extérieurs à l'entreprise (Professeurs, journalistes)	10	20%

Encore faut-il remarquer

- 1 - Que les experts en matière de comptabilité ne sont apparus qu'à partir de 1880.
- 2 - Qu'avant 1850, tous les auteurs étaient des praticiens.

Parmi les ouvrages cités par Reymondin, le niveau de généralité et de portée des systèmes présentés est très varié; il peut s'agir d'une monographie, d'un ensemble de monographies, de modèles comptables appliqués à certains

⁶ Informations tirées d'un article de André Cabanis "Contribution à l'histoire de l'enseignement de la gestion". Nous ne savons pas de quelle revue est tiré cet article daté de 1980 ou 1981.

secteurs d'activité, plus rarement de théorie comptable générale. Les secteurs concernés par les monographies ou les modèles comptables sont très divers⁷ et appliqués:

- à la fabrication du fer
- aux charbonnages (3)
- aux usines à fer (4)
- à l'imprimerie (3)
- à la brasserie-malterie (3)
- aux tanneries (3)
- à la construction mécanique (3)
- à la menuiserie
- aux bâtiments et travaux publics (2)
- aux usines à gaz
- aux soieries (2)
- au tissage de passementerie
- à la fabrication de boîtes métalliques
- aux mines et carrières (2)
- aux ateliers de construction
- à la meunerie
- aux fabriques de sucre
- à la bijouterie-joaillerie
- aux produits céramiques
- à l'architecture

A travers cette énumération dans laquelle figurent beaucoup de monographies, on mesure tout le caractère empirique des systèmes comptables qui se mettaient en place. Chacun essaie d'appliquer le principe de la partie double⁸ à un processus de production particulier pour ensuite tenter de généraliser les techniques mises en place à toute une profession dans un premier temps, puis à toute l'industrie ensuite. Mais chaque généralisation peut difficilement masquer les traces du secteur dont elle est issue. Il faudra attendre le siècle suivant et que la comptabilité soit financière et ne traite que des flux externes pour qu'elle puisse être réellement une comptabilité générale. Pendant tout le XIX^e siècle la comptabilité sera industrielle, analytique dans sa démarche, préoccupée autant de flux internes qu'externes et donc très liée à chaque processus de production.

Malgré cela, nous croyons possible de recenser des préoccupations et des méthodes communes à plusieurs auteurs. Beaucoup tentent une première classification des comptes : Godard parlait de trois comptes fondamentaux dont les autres

⁷ entre parenthèses figurent le nombre d'ouvrages consacrés au secteur en question.

⁸ à l'exception de quelques-uns qui se contentent de partie simple (Simon, Clousier), mais il s'agit de combats d'arrière-garde.

n'étaient que des auxiliaires, Mézières distinguait cinq comptes généraux, etc ...

En dehors des problèmes d'enregistrements comptables et de définition de plans de comptes, on voit progressivement traitées les difficultés qui ont trait à ce que nous appellerions le contrôle de gestion : l'apparition de frais généraux conduit à se poser le problème de leur répartition; l'importance des capitaux engagés conduit dans certains cas à se poser pêle-mêle les problèmes de rentabilité, de calculs d'intérêts composés, de l'évolution des coûts fixes unitaires en fonction de la production, de la valorisation des actifs, de l'amortissement, etc... L'originalité de la comptabilité industrielle consistera à traiter simultanément les deux types de problèmes :

- 1 - Définition et calcul de nouvelles grandeurs apparues avec l'activité industrielle et
- 2 - obtention des données destinées à ces calculs dans le cadre de la comptabilité en partie double.

Pour traiter de la littérature comptable, nous avons le choix entre une approche par thème (comme l'a fait S.P. Garner), ou une autre par auteur (comme l'a fait Edwards); nous avons choisi une troisième solution toutefois assez proche de la seconde, car l'élaboration des techniques comptables a été très vraisemblablement le fait de solitaires qui ne se répondaient pas et ne se connaissaient pas ou peu, au moins dans la première moitié du siècle. Beaucoup affirmaient être les premiers à traiter le problème qu'ils abordaient. Dans ces conditions, la définition de thèmes communs n'aurait été qu'arbitraire, tant les approches et les préoccupations étaient différentes.

Nous aborderons en premier lieu (section 2) les auteurs qui ont été des précurseurs, mais dont les systèmes n'ont pas connu de développements importants; nous traiterons ensuite des derniers soubresauts de la partie simple (section 3); la section 4 sera consacrée à la lente gestation du système de comptabilité industrielle, depuis les premières ébauches de Degranges père (1801) et Monginot (1826), jusqu'au manuel scolaire de Bourré (1872); la section 5, enfin, sera consacrée aux développements de l'économie industrielle, qui est à la

comptabilité industrielle ce que le contrôle de gestion est aujourd'hui à la comptabilité analytique.

Section 2 - Les tentatives sans lendemains

L'essor de l'activité industrielle succédant à la période révolutionnaire devait nécessairement donner naissance à de nouveaux systèmes comptables, plus ou moins bien adaptés. Ceux que proposaient Anselme Payen en 1817 et L.F.G. de Cazaux en 1824 n'avaient que peu de choses en commun, sinon qu'ils étaient en avance sur leur temps d'une part, qu'ils résolvaient de façon cohérente les problèmes qui leur étaient posés d'autre part, et qu'enfin les solutions qu'ils proposaient ne furent pas reprises par d'autres auteurs.

§1 - Anselme PAYEN (1817)

"Essai sur la tenue des comptes d'un manufacturier"

Selon la grande encyclopédie⁹, Anselme Payen était le fils d'un magistrat de l'ancien régime¹⁰, qui, après la révolution, s'était lancé dans les entreprises industrielles. En 1814, quand il sort de Polytechnique, il assiste son père à la tête d'une importante fabrique de sucre de betteraves à Vaugirard. A la mort de son père en 1820, il prend sa suite en constituant une société avec sa mère. Cette société pris le nom de "Société Veuve Payen et fils"¹¹. Il reste dans l'entreprise familiale quelques années pour finalement entamer une carrière de chimiste; en 1833, il découvre avec Persoz que l'agent de saccharification de l'amidon est une enzyme; il réussit également à identifier la cellulose. En 1842, il entre à

9 tome 26, p.155. Celle de M. Berthelot.

10 Les actes de naissance conservés par les Archives de Paris indiquent qu'un certain Jean Baptiste Pierre PAYEN est né le 28 septembre 1759 et décédé le 8 février 1820.

11 Yannick Lemarchand nous a communiqué l'existence de cet acte de société du 14 décembre 1821, déposé au Minutier Central des Archives Nationales (Etude CIII 243), constituée entre Marie-Françoise Jans, veuve de Jean Baptiste Pierre PAYEN Négociant Manufacturier d'une part, et son fils Anselme d'autre part.

l'Académie des Sciences et publie de nombreux ouvrages de chimie. Il décède en mai 1871.

Cette version selon laquelle c'est bien le futur chimiste qui est l'auteur du livre qui nous intéresse n'est pas celle développée par S. P. Garner (1954). Selon ce dernier, ce serait le père du chimiste, également prénommé Anselme, qui aurait été l'auteur du livre. Cette version a été la nôtre jusqu'à ce que nous puissions vérifier que le père d'Anselme ne s'appelait pas Anselme mais Jean Baptiste Pierre. Nous avons douté encore quelque temps qu'un jeune homme de vingt-deux ans, sorti depuis trois ans à peine de l'Ecole Polytechnique, puisse rédiger un livre s'appuyant sur son expérience de manufacturier. Cependant, rien ne nous empêche de penser que son père l'a conseillé dans la rédaction de son ouvrage.

D'après les informations figurant sur la deuxième page de son livre, l'auteur était au courant des travaux d'autres auteurs anglais. Il est en effet indiqué :

"Cet Ouvrage se vend à Londres, chez MM. TREUTTEL et WURTZ, booksellers, soho-square.

Il paroîtra incessamment chez les mêmes Libraires une traduction abrégée en Anglais du présent Ouvrage, contenant entre autres l'application de la méthode de E.T. Jones en parties doubles aux comptes simulés de l'ouvrage anglais de Thomas Delworth, intitulé: The young Book keeper's assistant, et de John Maire A.M. d'Edinbourg, intitulé: Book keeping modernizd."

On peut voir là l'influence de l'Angleterre et de son avance en matière de révolution industrielle. Cependant, Anselme Payen sera considéré par les historiens anglo-saxons de la comptabilité comme un précurseur¹². Ce qui fait qu'encore à l'heure actuelle, A. Payen est parfaitement connu des historiens de la comptabilité anglo-saxons, alors qu'il est ignoré de la plupart de leurs homologues français.

A. Payen connaissait également quelques auteurs français ayant traité de la tenue des comptes du commerce; il cite en particulier Ed. Degranges, Garnier, Delorme et Gérard (p.85).

Dans la préface, l'auteur indique :

"Je n'ai d'autre but en publiant cet ouvrage, que de payer à la société la dette que lui doit toute personne qui croit avoir conçu quelque chose d'utile.

¹² Ronald S. Edwards (1937) et Samuel Paul Garner (1954).

L'on m'y a engagé, attendu qu'il n'existoit pas d'ouvrages sur la Tenue des Livres de Manufacture. J'ignore si le fait est exact et si les personnes sont bien informées; mais elles sont d'une profession à être instruite de tout ce qui peut paroître en ce genre de production."

Il précise ensuite, avec modestie et humour :

"J'espère que la seule curiosité d'un nouveau genre de production me procurera assez de lecteurs pour me couvrir de mes avances, et que la nouveauté pourra en ce sens suppléer à son mérite."

Le livre se présente sous la forme de trois monographies comptables; l'auteur s'y inspire manifestement de son expérience, car certains exemples sentent le caviardage maladroit¹³. Dans chacun des trois cas¹⁴, l'auteur indique les opérations réalisées par chacune des entreprises pendant une période brève, ainsi que les traitements comptables nécessaires.

Chaque entreprise doit tenir trois comptabilités : une en argent, une autre en nature, une troisième en matières. La comptabilité en argent est celle que pourrait tenir un négociant; elle comprend les achats et les ventes, les dépenses et les recettes, les comptes personnels et généraux. La comptabilité en nature "se compose par le dépouillement que l'on fait des mémoires des fournisseurs et entrepreneurs". Il s'agit, contrairement à ce que son titre pourrait laisser croire, d'une comptabilité tenue en valeur. Elle permet d'analyser l'emploi de chaque matière et de chaque main-d'oeuvre, de mesurer ce que chaque produit a consommé et d'en calculer le prix revenant, et enfin de connaître ce qui reste inventorable. Pour pouvoir réaliser ces tâches, elle s'appuie sur les chiffres fournis par la troisième comptabilité. Il est enfin à noter que cette comptabilité traite de tous les biens impliqués dans la production, qu'il s'agisse de matières, de fourneaux, de bâtiments ou d'ustensiles. La comptabilité en matières détermine les quantités de matières qui ont servi à la fabrication ainsi que les quantités de produits obtenus.

13 Par exemple, dans le journal de la deuxième entreprise, le compte "Caisse" est nommé parfois par "Caissier", parfois par un nom propre (Houel). Si le cas avait été totalement inventé, ce genre de lapsus calami n'aurait vraisemblablement pas eu lieu.

14 a) Un fabricant qui fait tout faire à façon (des voitures)
 b) Une manufacture avec un seul produit (colle forte), une seule chaudière et un seul fourneau.
 c) Un manufacturier avec deux produits principaux, un résidu vendable, trois fourneaux, des ouvriers.

On ne peut s'empêcher de penser à la division qui existe actuellement entre une comptabilité générale (proche de la première) et une comptabilité analytique (qui rassemblerait les deux autres). Cependant, le style de la monographie ne permet pas de dégager une théorie comptable très claire, d'autant plus que les deuxième et troisième cas sont assez compliqués et que les explications ne sont pas d'une grande limpidité. A notre connaissance, aucun autre auteur ne reprendra le système de trois comptabilités distinctes. Payen a cependant eu le grand mérite d'être le premier à exprimer la nécessité d'un système d'information comptable particulier au manufacturier et à l'industriel, qu'il appelle également le capitaliste (p.41). A la comptabilité traditionnelle des marchands et négociants, il en ajoute deux autres destinées à compléter la première et à réaliser la mesure des flux internes de matières, de main-d'oeuvre, d'usure et de dépérissement. Malheureusement, ce jeune homme frais émoulu de Polytechnique était obnubilé par la puissance industrielle de l'Angleterre, et il a préféré construire son système comptable en faisant confiance à E.T. Jones (1796)¹⁵ plutôt qu'à Edmond Degranges père (1795).

Nous donnons ci-après un aperçu du fonctionnement de la deuxième comptabilité (en nature), d'après la troisième monographie. La première comptabilité (en argent) indique les dépenses de la période (matières premières, salaires, ustensiles, loyers, intérêts, etc...). Toutes ces dépenses se retrouvent au débit d'un compte "Entreprise".

15 Jones était un ardent défenseur de la partie simple qui avait su, grâce à un sens exceptionnel de la communication, promouvoir son ouvrage et sa méthode. Après un effet de mode important, qui a fait la fortune de son auteur, cette méthode est tombée en désuétude et Vlaeminck (1956) en parle presque comme d'un charlatan.

Copie du Compte de l'Entreprise, prise sur le grand livre des Comptes en argent, pour parvenir à établir le Compte en nature.

Débit de l'Entreprise au Grand Livre en argent.	DOIT.	Crédit de l'Entreprise au Grand Livre en argent.	A VOIR.
Matière première,	4,500		
Bois,	2,800		
Bouteilles,	3,000		
Charbon de terre,	1,800		
Sel,	1,500		
Acide,	683		
Ouvriers,	2,500		
Tonneaux et tonnelier,	1,400		
Menuisier,	6,700		
Menus ustensiles,	709		
Cuivre Romilly,	2,400		
Fonte,	{ 500 1,800		
Plombier et Plomb,	5,250		
Tôle, mémoire du mar. ^d	1,500		
Voiture,	{ 275 1,120		
Chevaux, Fourrage,	905		
Intérêts,	50		
Loyers,	500		
Frais,	450		
Appointement,	500		
Prélèvement,	1,000		
Moëllon,	600		
Maçon,	3,500		
Serrurier,	1,605		
Chaudronnier,	1,700		
Idem Chaud. de tôle chaud.	1,600		
Charron,	170		
Fer,	3,020		
Briques,	1,400		
Plâtre,	500		
Couvreur,	500		
Vitrier,	150		
Carreleur,	200		
Tuiles,	3,200		
Sellier,	75		
Charpentier,	3,500		
Bois de bateau,	1,500		
	<hr/> 64,642		
		75,000 ^{lb} de Marchandises,	
		1 ^{er} produit vendu à raison	
		de 20 fr.	15,000
		100,000 ^{lb} de 2 ^{me} produit à	
		raison de 10 fr.	10,000
		10,000 ^{lb} de résidus à 10 fr.	
		le 100,	1,000
			<hr/> 26,000

C'est cette somme dont l'entreprise va rendre compte en deux mots. Elle va dire, 1.^o quelles sont les valeurs qui en restent inventoriables; 2.^o ce qui est détruit par la consommation, l'usage et le dépérissement pour la fabrication des marchandises dans lesquelles le capitaliste doit retrouver la valeur et au-delà de ce qu'elles ont coûté

Le journal en nature ci-après comporte cinq colonnes dont les contenus sont les suivants :

Montant de la dépense	en quantité (colonne 4), et en valeur (colonne 5)
Montants des consommations et des restes inventoriables,	en quantité (colonne 2) et en valeur (colonne 3)
Répartition des consommations entre les produits fabriqués.	(colonne 1)

Ce contenu n'est respecté que pour les premières écritures. Par la suite, les colonnes 2 et 3 sont utilisées de façon plus fantaisiste.

JOURNAL DES COMPTES EN NATURE

DES ATELIERS DE FABRIQUE,

Dressé d'après le Compte en argent de l'Entreprise au grand livre.

	1.	2.	3.	4.	5.
				15,000	4,800
		4,680	1,500		
			2,980		
		9,520			
		1,000	320		
		15,000	4,800		
	1,000				
	500				
	1,500				
				20 déc	5,200
		12 $\frac{1}{2}$	2,000		
		7 $\frac{1}{2}$	1,200		
		20	5,200		
	1,500				
	500				
					3,000
			2,500		
			500		
			3,000		
	1,500				
	1,000				
					1,890
			1,500		
			590		
			1,890		
	900				
	600				
	1,500				
				50 v.	
		24 v.			
		5 v.			
		1 v.			
		30			

On apprend donc que la facture se montait à 4 800 f pour un poids de 15 000 kg, et qu'il en a été reçu en réalité 14 000 kg à 32 centimes. Si nous effectuons la multiplication, nous trouvons 4 480 f, soit environ 4 500 f, montant de la dépense inscrite dans le journal en argent.

Pendant la période considérée, il a été consommé 4 680 kg de cette matière soit 1 497,60 f, environ 1 500 f, chiffre figurant dans la colonne 3.

A la fin de la période considérée, il reste en stock 9 320 kg, soit $9\,320 \times 0,32 = 2\,982,40$, soit environ 2 980 f.

Dans les colonnes 2 & 3, on vérifie que:

	Ce que l'on a consommé
+	Ce qui reste
+	Ce qui a été perdu
=	<u>Ce que l'on avait acheté</u>

Les différences constatées entre les dépenses de la comptabilité en argent (2 800 f pour le bois) et le journal en nature (3 200 f pour la même rubrique) proviennent d'une répartition des frais de transport de la rubrique "voitures".

Certaines dépenses ne sont pas affectées directement aux produits fabriqués; il s'agit par exemple des frais payés au serrurier (1 605 f)

MAÇON.	Mémoire.				5,500
	402 Journées.			2,000	
	Façou pour le bâtiment.			1,000	
	Corvées, entretien.			500	
	Emploi.			3,500	
	Fourneau A.	1,100			
	B.	700			
	C.	500			
	Bâtiment.	1,200			
		5,500			
SERRUR.	Son mémoire.				1,605
	Subdivision				
	Journées main-d'œuv. aux fourn.			750	
	Racommodage de fonte.			55	
	Façon de 2,000 de fer.			800	
				1,605	
	Emploi.				
	Fourneau A.	300			
	B.	200			
	C.	250			
Bâtiment.	800				
Ustensiles de fonte.	55				
	1,605				

Il n'y a pas lieu de faire application de ces deux dernières dépenses à aucun des produits, ni inventaires quelconques, puisque cette application est faite aux mots Fourneaux, Bâtiment, Ustensiles, où ces dépenses sont employées.

Dans un premier temps, ces frais de serrurerie sont affectés aux trois fourneaux, au bâtiment et aux ustensiles de fonte.

Ensuite, la dépense concernant le bâtiment (13 010 f) est divisée en "Estimé inventorable": 12 510 f
et "User, consommation" : 500 f

et ces 500 f sont alors répartis entre le premier et le deuxième produit.

TUILES.	Facture.			40m.	3,200	
	Consommation bâtiment.		35m.	2,800		
	Reste inventorable.		5m.	400		
			40	3,200		
	<i>Voyez Bâtiment pour l'application aux produits.</i>					
BRIQUES.	Facture.			20,000	1,400	
	Employé au bâtiment.		14,000	280		
	au fourneau.		15,000	1,050		
	Reste invent.		1,000	70		
			20,000	1,400		
	A employer pour les fourneaux et bâtimens,	1,330				
	Reste inventorable,	70				
PLATRE.	13 voies de 36 sacs et pour boire.			13 voi.	500	
	Employé au bâtiment.			200		
	Aux fourneaux.			300		
				500		
	Vingt toises à 30 fr.			20t.	600	
	Voitures.				200	
					800	
MOELLONS.	Employé au bâtiment.			500		
	Au Fourneau A.			50		
	B.			70		
	C.			180		
					800	
	<i>Voyez aux bâtimens et fourneaux, qui contiennent le prix coûtant et la part. inventoriab.</i>					
BATIMENT	Dépense.				15,010	
	Sa composition.					
	Maçon.			1,200		
	Charpentier.			2,000		
	Menuisier.			2,500		
	Serrurier.			700		
	Vitrier.			800		
	Carreleur.			150		
	Fer.			200		
	Plomb.			700		
	Fonte.			400		
	Couvreur.			500		
	Tuiles.			500		
	Plâtre.			2,800		
	Briques.			200		
	Moëllous.			280		
				500		
					15,010	
		Estimé inventorable.			12,510	
		User, consommation.			500	
				15,010		
	Au 1. ^{er} produit.	520				
	Au 2. ^e produit.	180				
		500				

	Fourneau A, Maçon.			1,100
	Distillation, Briques.			300
	Plâtre.			120
	Serrurier.			300
	Fer.			450
	Moëllon.			50
	A coûté.			2,320
	Estimé.		1,700	
	Déchet.		62c	
	Total.	2,320	2,320	
	Fourneau B, Maçon.			700
	Briques.			500
	Plâtre.			100
	Serrurier.			200
	Fer.			906
	Moëllon.			76
	A coûté.			2,478
	Estimé.		1,678	
	Déchet.		80c	
	Total.	2,478	2,478	
FOUR-	Fourneau C,			
NEAUX.	Evaporation.			
	Maçon.			500
	Briques.			250
	Plâtre.			80
	Fer.			681
	Moëllon.			180
	Serrurier.			250
	A coûté.			1,941
	Estimé.		1,361	
	Déchet.		58c	
	Total.	1,941	1,941	
	Les trois fourneaux ont coûté. .	6,759	ci	6,759
	Déchet sur les trois fourn. user.			2,000
	Estimat. des 3 fourn. inv. pour			4,759
	Au 1. ^{er} produit.	1,400		
	2. ^e produit.	600		
		2,000		

Pour transcrire les calculs réalisés grâce au journal en nature, nous avons construit le tableau de la page suivante.

	Cpté en argent	Répart. voitures	Restant				Diff		1° pdt		2° pdt		Fourneaux		Bâti-		Ustensiles				
			A	B	C	-ments	fonte	cuivre	bois	charp.	plomb	Menus	tôles								
Mat. Prem.	4500	300	2980	1500	320	1000	500														
Bois	2800	400	1200	2000		1500	500														
Bouteilles	3000		500	2500		1500	1000														
Charbon	1800	90	390	1500		900	600														
Sel	1300	130	430	1000		800	200														
Acide	683		183	500		300	200														
Ouvriers	2500			2500		1500	1000														
I, L, F, A, P(1)	2500			2500		1500	1000														
Voitures	1395	-1120		275		130	145														
Fourrages	705		480	225		125	100														
Cheval	200		200																		
Tonnel.	1400		900	500			500														
Maçon	3500								1100	700	500	1200									
Serrurier	1605								300	200	250	800	55								
Chaudronn.	4100												4100								
Plombier	5250												400							4650	
Couvreur	500												500								
Vitrier	130												130								
Menuisier	8200												3000								
Charron	170																				
Charpentier	3500																				170
Carreleur	200												2000							1500	
Sellier	75												200								
Fers	3020		236						450	908	681	700	45								75
Tôles	3100		600																		
Fonte	2100																				
Tuiles	3200		400										300	1800							
Briques	1400		70										2800								
Plâtre	500								300	500	250	280									
Moëllons	600	200							120	100	80	200									
Menus U.	709								50	70	180	500									709
Total 1	64642	0	8569	15000	320	9255	5745		2320	2478	1941	13010	1900	4100	5200	1500	4650	954	2500		
Fourneaux			4739	2000		1400	680														
Bâtiment			12510	500		320	180														
U. de fonte			1200	700		500	200														
U. de cuivre			4000	100		60	40														
U. de bois			4950	250		100	150														
U. charp.			1250	250		150	100														
U. de plomb			4450	400		300	100														
Menus U.			454	500		300	200														
U. de tôle			2200	300		200	100														
Total 2			35753	5000		3330	1670		Montants égaux à la somme des deux colonnes "Restant" + "Consumé"												
TOTAL 1+2	64642		44322	20000	320	12585	7415														
Vérification																					

(1) Intérêts, Loyers, Frais, Appointements, Prélèvements

Figure 13

Reconstitution de la répartition des charges
d'après Payen

On s'aperçoit que Payen ne faisait pas la différence entre les charges (les onze premières lignes du tableau) et les investissements (les suivantes). Cependant, seuls "l'user et le déperissement" (5 000 f) étaient ajoutés aux charges; l'investissement net (35 753 f) apparaissait dans la colonne "Restant" et pouvait être considéré comme ce que nous appelons "production immobilisée". D'après le tableau, il ressort que, pour la période considérée:

* la production stockée	se monte à	8 569 f	
* la production immobilisée	se monte à	35 753 f	
		<u>44 322 f</u>	44 322 f
* les charges consommées	se montent à		
	pour le produit 1	12 585 f	
	pour le produit 2	7 415 f	
		<u>20 000 f</u>	20 000 f
			<u>64 322 f</u>
	auxquelles il faut ajouter une différence de		
	(Matières premières non reçues ou perdues)		<u>320 f</u>
	Somme égale au total du journal en argent		64 642 f

Les charges consommées sont ensuite déduites des produits des ventes (26 000 f) pour déterminer le bénéfice (6 000 f). Les méthodes de répartition ne sont pas clairement indiquées, qu'il s'agisse de l'user ou des Intérêts, Loyers, Frais, Appointements et Prélèvements. Payen met le doigt sur des problèmes aussi importants que le calcul des amortissements et leur incorporation aux coûts ainsi que la répartition des charges indirectes, mais il résout ces difficultés à la manière d'un magicien, c'est-à-dire sans nous dévoiler son "truc". Cela est d'autant plus dommage que la part des charges que nous appellerions indirectes est relativement importante. On peut simplement supposer que la troisième comptabilité (en matières) sert de support statistique à toutes les répartitions.

Finalement, le système comptable mis en place par Anselme Payen est une sorte d'intermédiaire entre les calculs de coûts le plus souvent extra-comptables du siècle précédent et les comptabilités industrielles qui naîtront dans les décennies suivantes. Au lieu de fondre tous les calculs et tous les comptes dans une seule comptabilité, il préfère séparer la comptabilité qui traite des flux externes (celle du marchand) et celle qui traite des flux internes (celle du calcul des coûts). Il est curieux de constater que, ce faisant, il préfigure avec un bon siècle d'avance la séparation entre comptabilité générale et comptabilité des prix de revient.

§2 - L.F.G. de CAZAUX 1824

"De la comptabilité dans une entreprise industrielle et spécialement dans une exploitation rurale".

L'auteur était propriétaire terrien et sa théorie était construite autour des comptes de capitaux partiels. Pour lui, chaque industrie ou chaque exploitation agricole peut se diviser en plusieurs capitaux partiels; l'exemple utilisé est celui de l'agriculture ou chaque parcelle de terre peut être considérée comme un capital partiel, mais l'auteur affirme que sa "théorie de la comptabilité ... est générale, c'est-à-dire, applicable à toute fortune" (p.63). Il propose donc :

"d'ouvrir un compte à chaque capital partiel, ou agent de profit ou de perte dont on dispose; à porter au doit¹⁶ du compte la valeur que ce capital partiel représente au moment de l'ouverture du compte, et successivement ensuite la valeur de chaque nature d'avances qu'on lui fait; à porter successivement à l'avoir la valeur en bloc de chaque nature de produits que le capital partiel fournit, et la valeur de ce capital partiel même, au moment de la clôture du compte; à additionner la colonne du doit et la colonne de l'avoir; à soustraire la plus petite somme de la plus grande, ce qui fait connaître le profit ou la perte sur le capital partiel, depuis l'ouverture jusqu'à la clôture du compte;..."

Nous avons souvent eu l'occasion de constater, dans les quatre monographies¹⁷ qui précèdent, un tel schéma:

Capital partiel n°x	
Doit	Avoir
Valeur initiale du capital	Ventes de produits et/ou
Dépenses de la période (entretien, réparations)	Cessions internes de produits
Solde créditeur (bénéfice)	Valeur finale du capital
	Solde débiteur (perte)
<u>Valeurs reçues</u>	<u>Valeurs fournies</u>

De Cazaux précise bien sûr que

"tout sujet de dépense pour un compte est un sujet de recette pour un autre, et réciproquement. ... En effet, ce qu'on porte au doit d'un

¹⁶ le doit désigne le débit et l'avoir le crédit.

¹⁷ Saint-Gobain, Decazeville, Baccarat, Allevard.

compte, ou on l'avait, ou on l'a acheté : si on l'avait, on a dû le porter à l'avoir du compte dont on l'a sorti; si on l'a acheté, on a dû porter sa valeur à l'avoir de la caisse qui l'a payé. De même tout ce qui est porté à l'avoir d'un compte est porté au doit d'un autre compte; car, ce qu'on retire d'un compte et qu'on porte à son avoir, ou on le garde, ou on le vend: dans le premier cas on le porte au doit du compte qui le reçoit, et, dans le second cas, on le porte au doit de la caisse, qui reçoit la valeur de l'objet vendu."

Il s'agit bien sûr de l'expression du principe de la partie double, même si le terme n'est jamais cité. Cependant ce principe s'applique dans une comptabilité qui prend en compte aussi bien les flux externes que les flux internes.¹⁸

De Cazaux propose ensuite, en fin de période, de dresser un document de synthèse appelé "Tableau synoptique ou relevé annuel des comptes" regroupant tous les capitaux partiels en indiquant pour chacun : - la valeur initiale du capital
- le profit ou la perte réalisé

et il termine le chapitre avec emphase : "... juge impartial et moniteur infallible, ce genre de comptabilité tendra sans cesse à mettre le gérant dans la meilleure voie."¹⁹

La complexité de l'activité agricole pousse l'auteur à examiner la nécessité de distinguer, parmi les capitaux partiels, ceux qui relèvent de différentes "spéculations"; il distingue donc plusieurs catégories de comptes:

"1° Celle, objet spécial de l'agriculture proprement dite, faite directement sur la terre pour lui faire produire des valeurs. Elle demande qu'on ouvre à chaque pièce de terre... un compte particulier...

"2° La spéculation, en quelque sorte purement mercantile, mais généralement inévitable, faite sur les produits obtenus de la terre, en les emmagasinant, au lieu de les vendre au moment de la récolte. (Il faut donc) qu'on ouvre ... un compte à chaque nature de produit, afin de pouvoir juger du profit ou de la perte dont l'emmagasinement a été l'occasion à l'égard de chaque produit. ... (de plus), il sera bon de mettre trois colonnes indiquant les quantités 1°) entrées, 2°) consommées, 3°) vendues.

"3° La ... spéculation ... qui consiste à faire consommer dans l'exploitation même la totalité ou partie des denrées, au lieu de les mettre en vente au moment de la récolte ou après avoir séjourné plus

18 Quand un propriétaire possède à la fois un champ et un troupeau, les fourrages fournis au troupeau sont portés au doit du compte "troupeau" et à l'avoir du compte "champ".

19 p.65. Plus loin, (p.53) il parlera de la comptabilité comme d'un "flambeau destiné à éclairer toutes les opérations".

ou moins de temps en magasin. Par cette spéculation, pour ainsi dire manufacturière, on transforme les denrées en d'autres valeurs²⁰

En établissant cette distinction, de Cazaux envisage en fait l'ensemble des activités agricole, commerciale et industrielle au sein d'une même entreprise. Pour chacune de ces activités, il propose d'ériger un groupe de comptes de capitaux partiels:

- un compte par lopin de terre
- un compte par lieu de stockage
- un compte par nature "d'agent consommant" (Bétail, outils, personnel)

Pour cette troisième catégorie de comptes on peut lire (p.89) :

"A l'égard des domestiques, on portera de même à leur doit, en blocs particuliers, les dépenses de même nature qu'ils auront occasionnées, et, à leur avoir, la valeur, en un seul bloc, des journées qu'ils auront fournies: on balancera à la fin de l'année, et l'on portera le résultat sur le Tableau synoptique ... On agira d'une manière analogue à l'égard des journaliers ... Au surplus, rien n'empêchera, si cela convient, de réunir en un seul compte, sous le titre main-d'oeuvre, les domestiques, journaliers, animaux de travail et voitures, instrumens et outils."

Cette conception s'appuie sur l'idée (p.159 et suivantes) selon laquelle l'intelligence pour certains et la force physique pour d'autres, sont considérés comme des "capitaux immatériels"²¹ qui se louent plus ou moins cher, en raison du profit plus ou moins grand qu'on espère retirer de leur emploi. Cette conception conduit à réunir dans un même compte ceux qui sont comparables du point de vue de la force physique ou motrice : personnel, animaux et machines. Les trois grandes catégories de comptes qui sont décrites ici sont plus le fruit de la réflexion d'un économiste que d'un comptable. En effet le fonctionnement de ces comptes est quasiment identique et ils ne se différencient que par la fonction économique exercée par chacun des capitaux partiels. Bizarrement, De Cazaux ne fera que mentionner la particularité du compte "Caisse", qui ne peut réaliser ni profit ni perte; et il ne jugera pas bon d'en faire une catégorie distincte des autres. Ses préoccupations d'économiste se retrouvent d'ailleurs tout au long de son livre, dont la partie purement comptable n'est pas l'essentiel.

20 par exemple, le fourrage se transforme en journées de travail des animaux, en laine, en chair d'animaux et en fumier.

21 "Voilà les considérations qui doivent diriger quiconque tient à tirer le plus grand revenu possible des capitaux matériels et immatériels qu'il possède." p.161

EXEMPLE EN TABLEAU DE COMPTABILITÉ,

ROULANT SUR UN PETIT NOMBRE DE COMPTES.

1. ^{er} Janvier 1831...	1. CAISSE.		2. CHAMP.		3. FOURRAGE.		4. TROUPEAU.		5. LAINE.	
	Doit.	Avoir.	Doit.	Avoir.	Doit.	Avoir.	Doit.	Avoir.	Doit.	Avoir.
1. ^{er}	800 ^f	300 ^f	4000 ^f	.....	100 ^f	.....	1200 ^f	.....	.....	.....
2. ^o.....	.....	60	60	.....	.....	300	.....	.....	.....	.....
3. ^o.....	.....	40	40	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
4. ^o.....	.....	.....	.....	1000 ^f	.....	.....	800 ^f	.....	.....	.....
5. ^o.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	800	.....	.....	.....
6. ^o.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	750 ^f	.....	.....
7. ^o	400	.....	300	.....	.....	.....	.....	400	.....	.....
8. ^o.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	300	.....	.....
9. ^o.....	.....	400	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
10. ^o.....	.....	900	.....	4240	.....	300	.....	1400	.....	300
31 Décembre 1831..	.....	1500 ^f	.....	5240 ^f	.....	1100 ^f	.....	2600 ^f	.....	760 ^f
	1500 ^f	1500 ^f	4300 ^f	4300 ^f	1000 ^f	1000 ^f	2600 ^f	2600 ^f	160 ^f	760 ^f

TABLEAU SYNOPSIS, OU RELEVÉ ANNUEL DES COMPTES.

N. ^o des Comp-tes.	OBJETS.	ANNÉES.					
		1831.		1832.		1833, etc.	
		Capit- ul.	Probl.	Capit- ul.	Probl.	Capit- ul.	Probl.
1.	CAISSE.....	800 ^f	.....	900 ^f	.....	.....	.....
2.	CHAMP.....	4000	940 ^f	.....	4240	.....	.....
3.	FOURRAGE.....	100	.....	100	.....	200	.....
4.	TROUPEAU.....	1200	160	.....	1400	.....	.....
5.	LAINE.....	.....	.....	.....	300	.....	.....
	Totaux.....	6100 ^f	1100 ^f	100 ^f	7100 ^f	etc.	etc.
	Résultat égal au net.....	.....	1000 ^f	.....	.....	etc.	.....

EXPLICATION du Tableau ci-dessus.

On suppose que la comptabilité ne comprend que ces cinq articles : 1. Caisse, 2. Champ, 3. Fourrage, 4. Troupeau, 5. Laine.

Il y a 800 fr. en caisse, le champ vaut 4000 fr., il y a pour 100 fr. de fourrages, le troupeau vaut 1200 fr., il n'y a point de laine en magasin ; le capital entier possède, au 1.^{er} janvier 1831, représente donc une valeur de 6100 fr., portée au *doit* des comptes respectifs.

Maintenant,

- 1.^o On achète pour 200 fr. de fourrages pour le troupeau ; on porte 200 fr. à l'*avoir* de la caisse, et 200 fr. au *doit* du troupeau ;
- 2.^o On achète pour 60 fr. de plâtre pour plâtrer le champ, supposé en fourrage ; on porte 60 fr. à l'*avoir* de la caisse, et 60 fr. au *doit* du champ ;
- 3.^o Les frais pour récolter les fourrages vont à 40 fr. : on porte 40 fr. à l'*avoir* de la caisse, et 40 fr. au *doit* du champ ;
- 4.^o Les fourrages récoltés valent 1000 fr. : on porte 1000 fr. à l'*avoir* du champ, et 1000 fr. au *doit* du fourrage ;
- 5.^o On fournit pour 800 fr. de fourrages au troupeau : on porte 800 fr. à l'*avoir* du fourrage, et 800 fr. au *doit* du troupeau ;
- 6.^o Le berger tond le troupeau ; la laine vaut 760 fr. : on porte 760 fr. à l'*avoir* du troupeau, et 760 fr. au *doit* de la laine ;
- 7.^o On vend des bêtes à laine pour 400 fr. : on porte 400 fr. à l'*avoir* du troupeau, et 400 fr. au *doit* de la caisse ;
- 8.^o Le fumier produit par le troupeau vaut 200 fr. : on l'*éprend* sur le champ ; on porte 200 fr. à l'*avoir* du troupeau, et 200 fr. au *doit* du champ ;
- 9.^o On solde le berger 400 fr. : on porte 400 fr. à l'*avoir* de la caisse, et 400 fr. au *doit* du troupeau ;
- 10.^o On rend pour 400 fr. de laine : on porte 400 fr. à l'*avoir* de la laine, et 400 fr. au *doit* de la caisse.

On veut clore la comptabilité au 31 décembre 1831 : on porte à l'*avoir* de chaque objet sa valeur actuelle : 900 fr. à la caisse ; 4240 fr. au champ (4000 fr. valeur du champ ; 200 fr. de fumier n'ayant pas encore été agi, 40 fr. pour le plâtre, supposé agi 3 ans, et ayant encore 2 ans à agir ; total, 4240 fr.) ; au fourrage, la valeur de ce qui reste, supposée 200 fr. ; au troupeau sa valeur actuelle, supposée 1400 fr. ; à la laine la valeur de ce qui reste, supposée, au cours actuel, 300 fr.

Après avoir expliqué le fonctionnement des comptes de capitaux partiels, De Cazaux en vient naturellement à se poser le problème de l'estimation des capitaux partiels pour indiquer dans le compte concerné la valeur initiale ou finale de ce capital. Cette question sera l'occasion d'aborder plusieurs techniques de calcul telles que:

- a) l'évaluation d'un capital d'après les bénéfices procurés
 - b) l'amortissement des dépenses concernant plusieurs exercices
 - c) la réévaluation des capitaux partiels
 - d) l'évaluation de la rentabilité de chaque capital
 - e) l'utilisation de charges supplétives
 - f) l'amortissement des bâtiments, voitures et ustensiles
- a) L'estimation des denrées en magasin ou des animaux se feront au cours. Celle des terrains se fera soit au cours, soit au prix d'achat, soit enfin au revenu moyen précédemment donné.

Cette troisième méthode retiendra tout particulièrement notre attention puisqu'elle ressemble étrangement à celle que l'on utilise de nos jours pour valoriser les entreprises; que l'on en juge par la longue note d'explication que fournit l'auteur :

"Dans notre domaine, nous avons, en 1821, estimé chaque pièce de terre vingt fois le revenu net moyen, pris entre un grand nombre d'années, ce qui porte à 5% le taux du placement. Nous pensions que cette estimation ne devait pas être plus forte; car, trouvant à placer l'argent à l'intérêt de 5%, avec des garanties suffisantes, c'eût été, ce nous semblait, vouloir bien gratuitement être dupe, que de ne pas se défaire de capitaux dont on eût pas retiré, ou dont on n'eût pas bientôt espéré pouvoir retirer cette rente. Aujourd'hui les choses paraissent changer d'aspect, la rente de l'argent menaçant de tomber à 4% : dès lors, l'estimation du domaine serait, d'après notre principe ci-dessus, 25 fois le revenu annuel. (En général pourtant, à cause de la solidité du placement, la terre était estimée 33 fois le revenu, lorsque l'argent était à 5% : en suivant l'analogie, lorsque l'argent est à 4%, il faudrait multiplier par 41 le revenu pour avoir la valeur de la terre.)" (p.76)

Nous dirions aujourd'hui que "la terre capitalise 41 fois ses bénéfices".

- b) Certains capitaux peuvent bénéficier de certaines améliorations. L'auteur distingue trois catégories : les améliorations permanentes, celles qui ne durent qu'une année et celles qui durent plusieurs années.

Les améliorations permanentes telles que fossés, haies, défrichements, etc... devront augmenter ce capital de tout ce qu'elles auront coûté. Les améliorations qui ne dureront qu'une année, ne l'augmenteront pas du tout, puisque la récolte pour laquelle on les aura faites les aura absorbées. En revanche, les améliorations qui devront augmenter un capital partiel pendant plusieurs années²² :

"augmenteront ce capital pendant ce nombre d'années. Mais de telle manière que si l'amélioration doit durer quatre ans par exemple, le quart de l'amélioration disparaisse la première année, et ne figure pas dans l'estimation qu'on fera du capital; un autre quart la 2^e année, un autre quart la 3^e année, et le dernier quart la 4^e année, en sorte qu'alors il ne reste plus rien de l'amélioration faite, dans l'estimation qu'on fera du capital."

Le problème de la comptabilisation de ces "amortissements" n'est pas posé et cela est facilement compréhensible : en raison du fonctionnement de chaque compte de capital partiel, ce dernier est à la fois ce que nous appellerions un "compte de bilan" et un "compte de gestion". L'écriture que nous passons actuellement de "Dotations" à "Amortissements" serait dans le cas envisagé par De Cazaux une écriture qui débiliterait le compte de capital partiel pour la diminution du résultat de ce capital, et qui créditerait ce même compte pour la diminution de valeur de ce capital. Dans ces conditions, on comprend que la passation d'une écriture n'ait pas été envisagée. Simplement, les libellés des différentes inscriptions dans le compte doivent permettre d'évaluer le capital convenablement.

c) L'auteur poursuit en expliquant comment affiner la technique d'évaluation des capitaux partiels que sont les champs : chaque année, il conviendra de mesurer les augmentations et les diminutions de fécondité occasionnées par les différentes cultures et fumures; le capital sera augmenté ou diminué en conséquence. Suit alors une longue liste des différentes cultures et de leurs équivalents-fécondité.

"la luzerne, le sainfoin, le trèfle, la vesce, etc., pour fourrage seront supposés améliorer le sol comme ferait une quantité de fumier égale aux deux tiers du poids des fourrages produits, supposés réduits en sec... l'épuisement produit par chaque hectolitre de froment recueilli (sera estimé à) 24 quintaux fumier de médiocre qualité; de seigle, à 16 quintaux; d'orge, à 13 quintaux ..."

"D'après les données précédentes, si un champ a fourni 600 quintaux trèfles sec, on chargera le capital de ce champ, au 31 décembre

²² Défoncements, labours profonds, plâtrages, marnages, etc..

suisant, de la valeur de 400 quintaux fumier, ou de 160 f, si le quintal de fumier vaut 40 c (8f la charge de 2 000 livres pesant); si un champ a fourni 30 hectolitres froment, l'appauvrissement occasionné à 720 quintaux fumier, ou à 288 f, à 40 c par quintal fumier, il faudra décharger le capital du champ de cette même valeur, dans l'estimation qu'on en fera, etc..." (p.78)

d) et e) Certains capitaux partiels ne produisent qu'après une longue période, comme les vignes ou les bois par exemple.

Pour apprécier si les produits réalisés sur quinze ans équivalent au moins à un rapport moyen de 5% des capitaux engagés, l'auteur procède de la façon suivante: chaque année où le capital est improductif, sa valeur est augmentée de 5%:

"Par exemple, si un champ vaut 2 000 f au 1° janvier de l'année courante, et les travaux et avances de l'année 100 f, l'estimation au 31 décembre sera 2 000 f, plus 100 f, plus 105 f (intérêt de 2 100 f), c'est-à-dire 2 205 f, qu'on portera à l'avoir du champ, pour faire la balance de son compte au 31 décembre."

Rien n'est dit malheureusement du compte dans lequel figurera la contrepartie de ces 105 f. En l'absence d'explications claires (pp. 80-85), on est obligé de supposer que ce bénéfice auquel on renonce temporairement est considéré comme une charge fictive. Cette charge étant ensuite, quand le champ vient à produire, imputée sur les productions annuelles nettes, jusqu'à ce que ces dernières l'égalent ou la dépassent. Cette pratique permet de conclure, selon que les productions nettes dépassent ou sont en deçà de l'intérêt porté en compte, que le champ a rapporté un intérêt supérieur ou inférieur à 5 %. De Cazaux nous gratifie même d'une explication mathématique concernant les intérêts simples et les intérêts composés. (p.83/84)

"Pour toute personne administrant des capitaux quelconques, il est très-utile de connaître ce qui se rattache au calcul des intérêts, soit simples, soit composés. On va donc en présenter ici les formules, pour la commodité de ceux qui ont quelque usage des mathématiques. Soit a le capital; d la somme (100 d'ordinaire) sur laquelle l'intérêt se prend; i l'intérêt (5 d'ordinaire) qui se prend sur d; t le temps que le capital est gardé; r le capital et intérêts réunis au bout du temps t. On aura :

1° dans le cas des
intérêts simples,

$$d r = a (d+it)$$

2° dans le cas des
intérêts composés,

$$\text{Log } r = \text{Log } a + t \text{ Log } \left(\frac{d+i}{d} \right)$$

équations au moyen desquelles on pourra résoudre sur-le-champ toutes les questions relatives aux intérêts."

L'optique est celle d'un propriétaire terrien qui cherche dans chaque activité un placement de son argent; l'industriel, lui, est beaucoup plus préoccupé de la situation de concurrence et donc de ses coûts de production. Bien peu d'industriels de cette époque s'intéressent à la rentabilité de leurs capitaux dans les termes où le fait De Cazaux.

La raison peut en être trouvée dans les débats agitant la direction de Saint-Gobain bien plus tard, dans les années 1890 : Pour faire face à la concurrence des Belges dans les années 1890, la Compagnie s'est lancée dans un programme ambitieux de modernisation de ses installations; des voix se sont élevées au sein du Conseil pour se demander si ces investissements seront rentables à l'horizon d'une dizaine d'années. Une note, signée conjointement de Broglie-Hély d'Oissel répond à ces interrogations de la façon suivante :

"C'est se placer à un point de vue erroné et trop étroit que de rechercher uniquement quel pourra être, au lendemain des dépenses faites, le revenu qu'on en tirera; cette manière de voir est juste et prudente quand il s'agit de tenter une entreprise nouvelle qu'on est libre de ne pas faire, mais elle ne l'est plus quand il s'agit de défendre, contre une concurrence redoutable, les grands capitaux que nous avons engagés dans l'industrie des Glaces, les marchés de la clientèle dont nous disposons aujourd'hui."

f) La répartition des charges d'amortissement.

Dans le cas b), on étudiait la répartition d'une charge venant améliorer temporairement un capital. Plus loin, de Cazaux envisage le cas où c'est le capital lui-même qui perd régulièrement une partie de sa valeur. Cette perte doit alors être imputée "proportionnellement aux articles auxquels elle sert, circonstance qui diminue d'autant les profits de ces articles." C'est ainsi que les bâtimens, voitures, instrumens et outils réalisent une perte annuelle comprenant

- 1° l'intérêt du capital,
- 2° l'entretien
- 3° les frais d'assurance contre l'incendie
- 4° le dépérissement insensible du capital

De Cazaux envisage de porter à l'avoir de ces comptes bâtiments, voitures, etc... , le loyer représenté par la perte annuelle, et d'imputer ensuite, proportionnellement, ce loyer au doit des divers articles qui en profitent. Il admet cependant qu'il s'agit là d'une complication qu'il convient d'éviter, "sur-tout dans les commencemens".

Les diminutions de valeurs seront annuelles et calculées en fonction du prix et de la durée présumée des parties qui composent ces objets. Si par exemple, telle partie d'un objet coûte 1000 f et est supposée durer 10 ans, chaque année lui ôtera 1/10 de sa valeur, soit 100 f. Les difficultés comptables apparaissent dès que l'on veut prendre en compte l'impôt, les salaires des journaliers, car on peut difficilement considérer les impôts où les salariés comme des capitaux partiels. Il propose donc de répartir ces montants dès leur saisie, au doit des comptes concernés, et d'un seul bloc à l'avoir de la caisse.

Après avoir décrit la "comptabilité du passé" dans les deux premiers chapitres, l'auteur indique qu'il est également nécessaire, sur la base de ces indications, de définir quels seront les besoins de l'année à venir et de comparer ensuite ces besoins avec les ressources qu'on a ou qu'on aura. C'est ce tableau des ressources et besoins que De Cazaux appelle le budget. Il préconise de détailler le budget annuel en douze budgets mensuels et indique les avantages qu'il y a à prévoir, autant que faire se peut. Trois pages et un tableau donné à titre d'exemple suffisent pour traiter le problème; il n'est nullement question pour l'auteur d'une démarche de contrôle budgétaire.

En guise de conclusion, nous pouvons dire que l'économie générale du livre indique qu'il ne s'agit pas essentiellement d'un livre de comptabilité. Le livre I est intitulé "De la valeur des choses, et de la richesse" et constitue, comme le livre III²³, un manuel élémentaire d'économie. Seul le livre II est consacré à la comptabilité: "Comptabilité de la fortune, embrassant le cercle entier des voies par où elle arrive ou s'écoule."

23 "Causes qui tendent à augmenter, diminuer, rétablir la fortune des individus, des nations, des gouvernements."

Manifestement, le système comptable mis en place par l'auteur est une création de sa part, inspirée vraisemblablement par quelques connaissances rudimentaires concernant la comptabilité en parties doubles. Ce système, même s'il a vocation à servir aux propriétaires terriens comme aux commerçants ou aux industriels, reflète les préoccupations agricoles de l'auteur. A aucun moment il n'est question de coûts ou de processus de production, et tous les exemples pratiques sont tirés de l'activité agricole. Pour autant, le fonctionnement des comptes de capitaux partiels est le même que celui observé dans la pratique de grandes entreprises industrielles. Cependant, les techniques proposées sont tout à fait novatrices en ce qui concerne le calcul de ce qui ne s'appelait pas encore l'amortissement des immobilisations ou la répartition des charges sur plusieurs exercices.

Le thème de la rentabilité est aussi très largement développé; si un propriétaire foncier avait le choix entre plusieurs cultures, entre plusieurs possibilités d'investir son argent, il n'en allait pas de même pour la plupart des industriels de l'époque qui ne pouvaient investir que dans l'activité unique qu'ils exerçaient. Pour ces industriels le taux de rentabilité de leurs capitaux était une préoccupation bien moins pressante que l'abaissement des coûts unitaires.

Ce n'est que vers le début du XX^{ème} siècle que les techniques de calcul de la rentabilité des investissements se mettront en place dans l'industrie; à une époque où le système bancaire sera parvenu à maturité et où les investissements seront le fait d'organismes financiers ayant besoin de comparer les placements qu'ils font dans une optique strictement financière.

Ni comptable, ni industriel, L.F.G. de Cazaux a tout de même réussi à créer un système d'information comptable tout à fait novateur et adapté à l'activité agricole. Certaines des techniques qu'il emploie sont cependant à la pointe des techniques comptables de la plupart des industriels de l'époque.

Section 3 - Les derniers soubresauts de la partie simple
--

L'accroissement du nombre d'entreprises lié à la révolution industrielle a provoqué une augmentation sensible du nombre de publications traitant de comptabilité. Tout au long du XIXème siècle, on a assisté à la parution d'ouvrages divers, dont un nombre non négligeable consacré à la tenue des livres en partie simple. Certains de ces ouvrages envisageaient d'appliquer cette "méthode" à la tenue des livres d'entreprises industrielles.

Pour éviter toute confusion avec d'autres systèmes comptables, et en particulier ceux tenus "en finance", nous précisons que tenir une comptabilité en partie simple consiste à n'ouvrir des comptes qu'aux personnes vis-à-vis desquelles un commerçant a des dettes ou des créances. C'est cette définition qui figurait dans tous les manuels publiés au début du XIXème siècle et que nous avons pu consulter. Les opérations au comptant n'apparaissent donc pas nécessairement dans une telle comptabilité. L'objectif est de permettre au commerçant de connaître à tout moment sa situation "externe".

Dans une comptabilité tenue "en finance", en revanche, on n'enregistre que les mouvements de caisse; le comptable (au sens que ce mot avait sous l'ancien régime) peut alors prouver la probité de sa gestion en justifiant le montant de son encaisse (sa situation "interne"). Ces deux démarches ne sont bien évidemment pas exclusives l'une de l'autre et s'accompagnent toutes deux d'un inventaire épisodique. Certains auteurs parlent même de "partie mixte" en proposant d'adjoindre deux autres comptes ("Caisse" et "Pertes et Profits") aux traditionnels comptes de personnes de la partie simple.

W. Sombart (1920) parlait de la partie simple comme d'une mutilation (Verstümmelung) de la partie double, et non pas comme d'un système qui aurait précédé la partie double. Si nous nous en tenons aux titres des ouvrages de comptabilité publiés, force est de constater que l'assertion de Sombart s'appuie sur une réalité: on a parlé de partie double avant de parler de partie simple. Le premier ouvrage traitant de la partie double date de 1494, alors que les ouvrages traitant explicitement de partie simple ne datent que du début du XVIIIème siècle et sont

extrêmement rares avant 1800. On peut cependant remarquer que le fait d'ouvrir des comptes à des personnes avec qui une entreprise est en courant d'affaires est une idée aussi ancienne que la notion de compte et remonte très vraisemblablement "à la plus haute antiquité"; on a tenu des comptabilités en partie simple bien avant de parler de partie simple. C'est donc le nom donné à cette technique qui a été choisi par référence à celui de la partie double, mais pas la technique elle-même.

Et même si Reymondin estime avec raison que "La partie simple n'a jamais mérité le nom de méthode", cette technique de tenue des comptes a cependant été présentée dans un grand nombre d'ouvrages de tenue des livres à partir de 1800; nous en avons recensé une petite quarantaine dans la bibliographie de Reymondin, en ne retenant que ceux pour lesquels le terme "partie simple" figurait dans le titre. Ces publications se répartissent à peu près également tout au long de la période 1800-1880; après 1880, il ne s'agira que de rééditions, dont on peut penser qu'elles n'étaient dues qu'au traitement consacré à la partie double. A deux exceptions près (deux ouvrages anonymes datés respectivement de 1801 et 1802), tous les titres font référence à la fois à la partie simple et la partie double, et contiennent l'expression: "traité de tenue des livres en partie simple et en partie double". Le traité publié en Angleterre par Edward Thomas Jones en 1796 avait fait quelques émules puisqu'un grand nombre des ouvrages dont nous parlons et qui ont été publiés dans la première décennie du siècle font référence à cet auteur. On trouve même cette référence à E.T. Jones jusqu'en 1863 (Bochet), et Anselme Payen avait publié en 1819 une "Méthode de l'Actif et du Passif pour la tenue des livres suivant les principes de E.T. Jones, réunis à ceux de la partie double".

JH Vlaemminck (1956 p.145/146) parle d'E.T. Jones comme d'un charlatan. Cet anglais avaient pour le moins le sens de l'action publicitaire puisqu'il avait fait parrainer la publication de son livre par d'éminents politiciens et banquiers de l'époque; il émettait un jugement péremptoire sur la partie double : "...on n'a jamais employé un système plus ingénieusement imaginé pour couvrir l'infamie. D'ici peu on n'en parlera plus." La méthode qu'il proposait était en fait très compliquée et Vlaemminck conclut à son sujet : "Il faut croire que la

comptabilité était fort arriérée en Grande-Bretagne pour que cette méthode ait eu un tel succès." Ce succès a d'ailleurs franchi la Manche puisque le livre a été traduit en allemand, en italien et en français. Jones a très vraisemblablement profité de l'engouement sur le continent pour tout ce qui venait d'une Angleterre très en avance du point de vue du développement industriel. Avec le recul du temps, on peut mesurer toute la forfanterie de Jones, ainsi que le retard que son ouvrage pouvait présenter sur celui qu'Edmond Degranges père publiait en 1795.

Qu'est-ce qui peut bien justifier l'intérêt que les auteurs porteront à la partie simple tout au long du XIXème siècle ? Comment comprendre la publication de plusieurs dizaines d'ouvrages, dont certains connaîtront plusieurs rééditions ? On peut d'abord imaginer que la plupart des petites entreprises ne pouvaient s'offrir les services d'un comptable qualifié; on peut également supposer que la plupart des petites entreprises pouvaient se passer des informations que leur auraient fourni une comptabilité tenue en partie double. Pour autant, une telle "méthode" n'avait pas d'avenir; il ne s'agissait, selon le mot de Reymondin, que d'un expédient, une solution transitoire en attendant que les efforts de formation n'abaissent le coût de la tenue d'une véritable comptabilité, c'est-à-dire d'un outil de gestion efficace.

Nous avons choisi, pour illustrer notre propos, de décrire sommairement le contenu de deux de ces ouvrages, retenus parce qu'ils abordaient, dans le cadre de la partie simple, le cas des entreprises industrielles.

§1 - F.N. Simon (1830)

"Méthode complète de la tenue des livres"

L'auteur était Régisseur des forges de Marmont, et fait référence à une expérience professionnelle de longue durée²⁴ pour étayer ses affirmations concernant la viabilité de la partie simple. Le livre a été édité en 1830 par Charles Cornillac à Chatillon s/seine (Côte d'or). L'auteur prend

²⁴ "Cette méthode de la partie simple peut s'appliquer aux commerces les plus étendus, puisque je la pratique depuis nombre d'années dans les forges." (p.6)

fermement parti pour l'usage de la partie simple, qu'il juge tout à fait suffisante pour tenir des comptabilités relativement compliquées sans une connaissance très approfondie de la théorie comptable. Le livre renvoie le traitement des Parties Doubles à la fin en y consacrant 130 pages sur un total d'un millier environ.

Faut-il voir dans ce combat d'arrière-garde une conséquence du manque de formation des comptables dans la région dijonnaise ?²⁵

"Malgré tout ce que l'on a pu dire contre la partie simple, elle n'en sera pas moins suivie en général par les commerçants qui ne sont pas à portée d'apprendre la partie double, ..." (p.5)

"C'est donc particulièrement pour donner des enseignements aux personnes qui ne connaissent que la partie simple à une seule colonne, et même pour celles qui tiennent leurs livres en partie double par marchandises générales, que je vais donner une nouvelle méthode de tenir le Livre-Journal en partie simple, au moyen de laquelle on obtient tous les résultats de la partie double, par marchandises générales, en faisant en partie simple un tiers seulement des écritures que l'on est obligé de faire en partie double."

L'argumentation rejoint celle d'E.T. Jones; en réalité, Simon cherche à adapter la partie simple aux problèmes compliqués qu'il rencontre; voulant faire la preuve qu'on peut obtenir avec la partie simple les mêmes résultats qu'avec la partie double, l'auteur finit par dénaturer la première et en donner une version proche de la seconde, version qui n'a plus grand'chose à voir avec le simple enregistrement des dettes et des créances: (p.6).

"On verra qu'on peut obtenir à vue du journal en partie simple tous les comptes généraux de chaque espèce de marchandises, si l'on croit en avoir besoin, lesquels présenteront l'entrée et la sortie des marchandises, en même temps qu'on trouvera le bénéfice ou la perte sur chacune d'elle. On trouvera aussi la manière de rédiger en Partie Simple tous les articles les plus compliqués de la Partie Double comme ceux de DIVERS doivent à DIVERS, etc ..."

Il mène un combat d'arrière-garde en montrant que des calculs extra-comptables, des ventilations du journal permettent d'obtenir avec la partie simple les mêmes résultats qu'avec les parties doubles.

²⁵ D. Clousier, également dijonnais, prône en 1338 un système de comptabilité en partie simple, annonçant les mêmes avantages que Simon. Il avait par ailleurs fait adopter ce système de comptabilité par la société des maîtres menuisiers de la ville de Dijon.

Pour ce qui concerne la comptabilité industrielle, les propositions sont tout à fait classiques; constatant la difficulté d'écrire sur le Livre-Journal tout ce qui se fait jour par jour et en détail, par exemple la consommation des matières premières, leur transformation en produit finis et l'ouvrage de tous les ouvriers, l'auteur indique la nécessité de tenir un mémorial, ou journal du mois, du travail des usines, où l'on établit la consommation et le produit des forges et fourneaux, un état général des ouvriers par semaine et par mois, s'ils sont à la journée; un état de ce que chacun fabrique, lorsque ces ouvriers sont à la pièce ou à la tonne; il convient à la fin du mois de rapporter sur le Livre-Journal le résultat des différents comptes qui sont établis au mémorial, c'est-à-dire la consommation et le produit du fourneau, la consommation et le produit de la forge, et de toute autre usine ou fabrique.

On obtient de cette façon le coût de chacun des produits de chaque fourneau ou de chaque usine. Cependant les flux internes ne sont pas valorisés avant la fin du processus de production :

"Les fontes, les charbons, les mines, les fers, etc ... peuvent être envoyés d'une usine à l'autre, mais il est inutile de mettre un prix à ces marchandises." (p.139 T2)

Impossible donc de calculer des coûts pour les produits intermédiaires. En revanche, l'auteur propose de répartir les frais généraux sur l'ensemble des produits et donc de les incorporer aux coûts plutôt que de les faire figurer globalement dans un compte de pertes et profits.

Pour conclure sur le livre de F.N. SIMON, nous constaterons que la comptabilité des entreprises industrielles poursuivait deux objectifs :

1 - pour respecter les obligations du code de Commerce, elle était pratiquement obligée de tenir ses comptes en partie double. Ceux qui voulaient conserver la partie simple devaient réaliser des calculs et des enregistrements extra-comptables tels qu'il était plus simple d'utiliser directement la partie double.

2 - pour "tenir compte" des flux internes, elle pouvait s'accommoder de tableaux extra-comptables, mais la partie

double lui permettait de codifier, de structurer et donc de limiter et de faciliter ces calculs extra-comptables.

Pour atteindre ces objectifs, la comptabilité devait disposer d'une armée de serviteurs compétents, ce qui n'était pas toujours le cas. Face à cette déficience du système de formation, Simon a choisi la solution la plus rétrograde, ou la moins audacieuse.

§2 - D. Clousier (1838)

"Traité de la comptabilité du menuisier
applicable à tous les états de bâtisse"
Adopté par la société des maîtres menuisiers
de la ville de Dijon.

Reymondin indique que l'ouvrage a été publié par les éditions Roret, alors que le microfilm de l'ouvrage que nous avons eu entre les mains n'indique que l'imprimerie et fonderie de Douiller. Il est donc vraisemblable que ce livre ait connu au moins deux éditions. Il s'agit, d'après Reymondin, et après la comptabilité des maîtres de forges de Degranges (fils), de la deuxième monographie comptable ayant été imprimée et mise dans le commerce; Reymondin semble oublier Payen dont l'ouvrage se composait de trois monographies, dont au moins une avait l'ampleur d'un cas réel.

Quoiqu'il en soit, l'ouvrage de D. Clousier a surtout l'avantage de la nouveauté et ne marquera pas l'histoire de la comptabilité; l'auteur se contente de traiter

"les opérations pratiques du menuisier, en mettant de côté ce qui tient à la théorie, que je ne pourrais aborder sans entrer dans de longs développemens."

Délaissant la théorie, il ne précisera que tardivement (p.23) qu'il ne tiendra pas sa comptabilité en parties doubles. Dans une remarque (P.C.), il prévient :

"je mets au journal le montant des articles dans la colonne des sommes pour les affaires faites à terme; mais pour les achats, les ventes au comptant, les paiemens, les billets, les dépenses, les marchés, etc..., je ne mets les articles, les sommes, que pour mémoire, pour prouver, à vue de mes écritures, que j'ai payé, au cas qu'on m'en réclame le prix, et pour jouir de l'avantage que la loi accorde aux

personnes qui constatent sur le journal toutes les opérations de commerce."

Clousier considère donc la comptabilité surtout comme un moyen de preuve pour l'extérieur. Il indique par ailleurs qu'il tient un Grand Livre et un Journal, qu'il ouvre des comptes à ses débiteurs et à ses créanciers, qu'il tient un livre de main-d'oeuvre et un autre de fournitures. (p.3)

A propos de la partie double, il indique (p.23) :

"Deux méthodes sont employées par les négocians : la tenue des livres en partie simple, et celle en partie double. La tenue des livres en partie double convient aux personnes qui veulent connaître le bénéfice ou la perte sur chaque affaire en particulier. ... Mais quand on veut connaître l'état de ses affaires, ce qu'on a gagné ou perdu, on fait son inventaire; on soustrait le passif de l'actif, et la différence est le capital, que l'on compare avec le dernier. On voit alors son gain ou sa perte."

La comptabilité commence par l'Inventaire de l'actif (ou son mêlés ustensiles et effets personnels de ménage), puis du passif (créanciers); la soustraction du second au premier indique le montant du capital de départ. Les achats de bois sont comptés au coût d'achat. Quand des frais accessoires (faux frais) viennent les grever, ces derniers sont répartis proportionnellement au prix d'achat sur chacun des échantillons de lambris, bois de 20 lignes, redosses, travots et chevrons.

Par exemple:

"Achats de bois payés au marchand	230.00	
Voyage pour acquisition	6.00	
Droit d'octroi	14.60	254.60
Rafraîchissement du voiturier	1.00	
Entrée en magasin	2.00	
Intérêt à six pour cent par an	0.00	

Mais comme ce bois est sec, je n'y ajoute point d'intérêt."

Suit un tableau dont la dernière colonne indique les coûts d'achat de chacun des échantillons :

Planches	80.00
Bois de 20 lignes	49.00
Lambris	39.60
Redosses	44.09
Travots	33.00
Chevrons	8.91
	<u>254.60</u>

Cet achat étant réalisé au comptant, il sera inscrit au journal pour mémoire (p.26), c'est-à-dire que les montants figureront dans le libellé de l'article, mais pas dans la colonne des sommes.

Dans un exemple ultérieur, l'auteur a acheté du bois qui n'est pas sec, et dont l'utilisation ne pourra intervenir que dans trois ans. Il ajoute donc l'intérêt à 6% sur trois ans, soit 18% du coût d'achat. Cela permet à l'auteur de calculer à combien revient le mètre superficiel de chaque échantillon. Cet intérêt ne représentant qu'un coût d'opportunité et non un "déboursé", on voit mal comment un tel calcul pourrait s'accommoder de la partie double.

Le Grand Livre se compose exclusivement des comptes des débiteurs et créanciers ainsi que d'un compte Capital (Bilan).

L'auteur mêle donc

- une comptabilité en partie simple destinée à lui indiquer sa situation vis-à-vis de ses créanciers et de ses débiteurs, ainsi que le montant de son capital en fin de chaque exercice d'une part,

- une comptabilité de gestion "sans écritures" faite de calculs tournés vers l'aide à la décision.

Nous reproduisons ci-après la page 26 et le Journal.

JOURNAL.

MAIN- D'ŒUVRE.	FOURNI- TURES.	GRAND- LIVRE.	DÉTAIL.	LINÉAIRE.	SURFACI- CIE.	SOMMES	
						fr.	c.
			(1) — <i>Du 1.^{er} avril 1838.</i> —				
		1	AVOIR DE CAPITAL. fr. 4174,50.			4174	50
			(2) — <i>Du idem.</i> —				
		1	DOIT DE CAPITAL. fr. 609,50... ..			609	50
			(3) — <i>Du 4 avril.</i> —				
			PAYÉ POUR SOLDE A ROLIN, me- nuisier, fr. 250 ; pour les bois qu'il m'a livrés ; savoir :				
			500 pieds de planches.				
			140 pieds bois de 18 à 20 lignes.				
			180 pieds lambris.				
			255 pieds de redosses.				
			100 pieds de travots.				
			45 pieds de chevrons.				
			Payé, tant à l'octroi qu'en frais di- vers, fr. 24 pour ledit bois.				
			(Pour mémoire.)				

Section 4 - La lente gestation du système

En dépit des solutions originales (comme celle d'A. Payen), ou rétrogrades (comme la partie simple), c'est pendant les deux premiers tiers du XIXème siècle que la théorie de la comptabilité industrielle s'affirmera comme le système comptable dominant; quand les programmes d'enseignement de la comptabilité seront redéfinis en 1866, ils consacreront l'usage d'une méthode dont les premières formulations datent du tout début du siècle. Dans ce mouvement, on peut proposer trois étapes: certains auteurs ont commencé par évoquer la possible adaptation du système comptable des commerçants et négociants à l'activité manufacturière et industrielle (E. Degranges père en 1801 et Monginot en 1826); d'autres ensuite ont formulé clairement les principes de fonctionnement des comptes et les enregistrements comptables nécessaires à la mise en pratique d'une comptabilité industrielle (P.A. Godard en 1827, Mce Jeannin en 1828 et Mézières en 1842); enfin, dans les années 1860, on est passé d'ouvrages isolés à la rédaction de manuels scolaires.

§1 - Adapter la partie double à l'activité industrielle

Edmond Degranges de Rancy (père) était Professeur et Arbitre en matière de commerce. Il fut membre de la Société Académique des Sciences de Paris. Il publia en 1795 un livre qui connut un grand succès; traduit en plusieurs langues et réédité pendant plus d'un siècle, il connu une quarantaine d'éditions; après sa mort, en 1818, son fils amenda les éditions suivantes. Nous avons utilisé la deuxième édition de 1801 (an X) édition revue, corrigée et augmentée de

"La tenue des livres rendue facile,
ou nouvelle méthode d'enseignement
à l'usage des personnes destinées au commerce"

Dans les premières pages de présentation, l'auteur ne craint pas de citer quatorze noms de personnes ayant suivi ses cours et, de ce fait, ayant appris la tenue des livres en double partie en moins d'un mois grâce à sa méthode. Il est même indiqué : "plusieurs de ces citoyens, qui n'avaient jamais

travaillé dans aucun comptoir, ont été placés en qualité de teneurs de livres au sortir de chez moi."

Le système qu'il propose inspirera la plupart de ses successeurs; il s'agit de la référence en matière de tenue des comptes au XIXème siècle. A côté des comptes ouverts aux personnes (débiteurs et créanciers), il recommande d'ouvrir des comptes permettant de représenter la situation du commerçant. "Le commerce ayant cinq objets principaux, qui lui servent continuellement de moyens d'échange (Marchandises, argent, billets à recevoir, billets à payer, pertes et profits), on a imaginé d'ouvrir un compte à chaque sorte d'objet particulier" (p.7).

On obtient donc cinq comptes généraux:

	Marchandises générales	
Caisse,	Billets à recevoir,	Billets à payer
	Pertes et profits	

Tous les autres comptes ouverts par le commerçant seront considérés comme des auxiliaires (nous dirions des sous-comptes) de l'un des cinq comptes généraux. On pourra, par exemple, ouvrir un compte de frais généraux(p.75), que l'on soldera en fin de période par le compte de pertes et profits. L'ouverture d'un tel compte permettra la surveillance plus étroite de ces frais généraux, de la même façon que l'ouverture de plusieurs comptes de marchandises permettra de mieux suivre la marche des affaires. E. Degranges indique d'ailleurs les subdivisions les plus fréquents du compte de pertes et profits: Frais généraux, Assurances, Commissions, Intérêts, Change, Jeu, Rentes, Succession.

Plus surprenant, parce qu'il ne s'insère pas dans le cadre général des cinq comptes, est la proposition d'ouvrir un "compte des immeubles"(p.79). Un tel compte est débité de tout ce que l'immeuble en question coûte (construction, entretien, impositions) et crédité de tout ce qu'il produit (loyers, prix de vente). On voit là une façon de prendre en compte l'investissement en immobilisations, dont la part ne cessera de croître au détriment des stocks de marchandises ou d'objets.

Mais pour nous la contribution la plus originale de cet ouvrage est la proposition de créer des comptes de fabrique et de frais de fabrication. Ces comptes sont des subdivisions de "Marchandises Générales" lorsqu'on ne se contente pas d'acheter

des marchandises pour les revendre, mais qu'on les fabrique soi-même. Leur fonctionnement est le suivant (p.61) :

Débit	Compte de fabrique	Crédit
Achat de matières premières Ustensiles Loyers Réparations Journées d'ouvriers Appointemens de commis Intérêts des fonds empruntés + tout autre débours occasionné par la fabrique		Valeur des objets fabriqués (quand ils sont vendus)

Rien n'est dit sur la comptabilisation des stocks initiaux et finals. Le solde de ce compte représente une sorte de marge sur coûts directs et est versé à Pertes et Profits. Il est possible de subdiviser ce compte si on en ressent le besoin, en ouvrant un compte de frais de fabrication par exemple. Une telle pratique permettra de mieux surveiller ces frais, et le solde de ce compte sera bien sûr versé à "Compte de fabrique" en fin de période. On est cependant surpris de ne trouver aucune mention du calcul des prix de revient; ces derniers ne pouvaient être obtenus, à cette époque, qu'à l'aide de calculs extra-comptables, comme le faisait Oberkampf par exemple.

Ces développements concernant la comptabilité des objets fabriqués devaient répondre essentiellement aux besoins de l'industrie textile, celle qui avait connu l'essor le plus significatif au XVIIIème siècle; quand il justifie un traitement particulier pour les entreprises qui produisent, Degrange cite d'ailleurs la fabrique de toile, draps, chapeaux ou soieries(p.61). Ces fabriques étaient le plus souvent aux mains de marchands qui utilisaient la partie double depuis longtemps, et pouvaient utiliser la même méthode qu'auparavant, en l'adaptant à leur nouvelle activité de production; c'est en effet d'anciens marchands qui s'étaient rendus maîtres de la petite industrie textile rurale de l'époque, fournissant aux travailleurs à domicile la matière première et quelquefois même le métier à tisser, pour ensuite reprendre les objets fabriqués et les revendre avec de substantiels bénéfices. Nous avons vu que l'implantation d'un tel système en partie double avait été plus long à réaliser dans les industries extractives et métallurgiques, traditionnellement aux mains d'une noblesse

habituée aux privilèges d'exploitation et à une comptabilité tenue "en finance".

En plus de l'ouvrage de E. Degranges père, nous devons citer celui que Monginot publia en 1826: "Théorie de la Tenue des livres du commerce en partie double". Ce livre n'apporte cependant rien de neuf par rapport au précédent. Il évoque également l'utilisation de comptes de fabrication à la place du compte "Marchandises Générales", mais s'en tient à des remarques très allusives. Les cinq comptes généraux qu'il propose sont les mêmes que ceux d'E. Degranges père. Comme Degranges, Monginot était à la fois professeur (Chef de l'école spéciale de commerce de Troyes) et expert (près les tribunaux et Cour de Paris).

§2 - L'affirmation de la théorie.

Les principes étant posés, restait à les développer; il fallut attendre plus d'un quart de siècle pour que l'on puisse entendre les premiers échos aux propositions d'Edmond Degranges père. Deux ouvrages traitant du même sujet furent publiés coup sur coup (en 1827 et 1828). A notre connaissance, ils ne connurent pas une grande diffusion et il fallut encore attendre plus d'une dizaine d'années (Mézières, 1842) pour qu'un livre traitant de la comptabilité industrielle connaisse certain succès. Le premier de ces trois ouvrages nous semble le plus riche d'enseignements: aucun des deux autres n'apporte d'élément supplémentaire important; en outre, nous avons pu vérifier sa mise en pratique; c'est pour ces raisons que nous nous y attarderons longuement, afin d'illustrer l'état de la théorie comptable à cette époque.

Pierre-Antoine GODARD publia en 1827 son

"Traité de la comptabilité commerciale"

Nous avons déjà eu l'occasion de parler de la vie de cet auteur et nous nous attacherons ici à l'aspect purement théorique de son travail. La méthode retiendra d'abord notre attention: le livre de Godard est conçu comme un manuel d'histoire dans lequel on aurait oublié les dates; PA Godard nous raconte comment les développements successifs de l'activité commerciale ont entraîné la création de nouveaux

moyens d'échange; l'auteur distingue plusieurs phases de l'histoire économique : au troc succèdent le commerce au comptant, le commerce à crédit et enfin le commerce avec utilisation de monnaie fictive. PA Godard nous explique comment la technique comptable a été affectée par le passage de chaque phase à la suivante. L'aboutissement en est bien sûr le système comptable en partie double le plus répandu au début du XIXème siècle. Pour PA Godard, ce sont la monnaie et le crédit qui ont été les véritables moteurs de l'évolution des systèmes comptables. L'exposé des principes de la partie double est très classique et ne prétend d'ailleurs pas à l'originalité.

Dans la cinquième partie, il est question des "applications diverses de la théorie de la comptabilité commerciale"; selon l'auteur, les principes posés précédemment s'appliquent indifféremment au négociant individuel comme aux associations commerciales, au manufacturier comme à l'agriculteur, au banquier comme aux administrations publiques; même les fortunes privées peuvent être gérées selon ces principes. C'est dans cette partie que sont posés les premiers jalons de la comptabilité industrielle.

L'évolution des techniques comptables est donc expliquée de façon dynamique, l'enchaînement des différentes phases est clairement montré puisqu'il retrace les différentes étapes qui ont aboutit au système comptable de son époque. A chaque phase de l'évolution économique correspond une phase de l'évolution des systèmes comptables. La même démarche est utilisée par ceux qui vulgarisent la météorologie le soir à la télévision: des prises de vues lointaines de Météosat et un mouvement accéléré nous font mieux comprendre l'enchaînement des situations météorologiques.

Mais cette histoire sans date ni document ressemble à un roman, et l'on pourrait crier au visionnaire et à l'imposteur; les faits tels qu'on a pu les constater depuis ne coïncident pas toujours avec le scénario de PA Godard: contrairement à ce que suppose l'auteur, l'apparition du crédit est antérieure à celle de la partie double, et celle du journal n'est pas liée uniquement à l'existence d'opération à crédit; on pourrait trouver d'autres inexactitudes, mais nous retiendrons qu'à défaut d'être un historien de la comptabilité (il n'en existait pas beaucoup à son époque), PA Godard était un pédagogue et

qu'il dominait parfaitement des techniques comptables qui n'ont été complètement maîtrisées que quarante ans plus tard. Son explication est pédagogiquement très efficace, à défaut d'être rigoureusement fondée sur le plan historique. Sa démarche nous renvoie aux propos de Paul Veyne quand ce dernier explique que :

"le temps n'est pas essentiel à l'histoire, pas plus que ne l'est cette individualité des événements qu'elle subit malgré elle; quiconque "aime vraiment connaître" et veut comprendre la spécificité des faits n'attache pas de prix particulier à voir se dérouler derrière lui, en sa continuité, le majestueux tapis qui le relie à ses ancêtres les Gaulois: il n'a besoin que d'un peu de durée, pour voir s'y dérouler une intrigue quelconque."(p.53)

et plus loin (p.54), citant Croce:

"il peut sembler paradoxal de nier le temps en histoire, mais il n'est pas moins vrai que le concept de temps n'est pas indispensable à l'historien, qui n'a besoin que de celui de processus intelligible; or ces processus sont en nombre indéfini, car c'est la pensée qui les découpe, ce qui contredit la succession chronologique à une seule voie."

A défaut de se fonder sur des faits avérés, le scénario de PA Godard est cohérent et permet d'expliquer les différents éléments d'un système comptable en partie double. Il s'agit d'une modélisation conceptuelle de l'évolution de la partie double¹. La "méthode Godard" d'explication des principes fondamentaux pourrait, à notre avis, figurer comme introduction de nos actuels manuels de comptabilité, sans que ces derniers ne souffrissent d'un tel "anachronisme". Mais jugeons plutôt sur pièce; pour exposer la théorie de la comptabilité commerciale, l'auteur commence par montrer qu'il n'existe qu'une seule méthode, la partie double :

"Ce n'est donc pas une nouvelle méthode de comptes que nous avons la prétention d'exposer, mais seulement une nouvelle démonstration de la méthode généralement admise, ou plutôt la démonstration qu'il n'y a qu'un bon système de comptabilité; que toute distinction entre ce que l'on appelle les parties simples, les parties mixtes et les parties doubles, est chimérique; qu'il n'y a que des méthodes incomplètes et une méthode complète, et que cette méthode complète porte le nom de méthode des parties doubles, parce que l'observation a fait reconnaître qu'on ne pouvait avoir une comptabilité complète, sans que la somme présentant le résultat en argent de chaque opération fût inscrite à deux comptes distincts."

¹ du même type que celle proposée par Jean Fourastié (18ème édition 1991).

L'histoire comme artifice pédagogique de présentation.

"Dans notre investigation, nous avons suivi la voie purement analytique. Nous avons donc supposé qu'un négociant doué d'un esprit d'ordre, voulant être en mesure de se rendre un compte exact de la situation de ses affaires, toutes les fois qu'il en éprouverait le besoin ou le désir; nous avons supposé, disons-nous, qu'un tel négociant traversait les diverses époques par lesquelles a passé le commerce depuis son enfance jusqu'à ce qu'il se soit créé les moyens d'exécution dont il est maintenant en possession, et nous avons examiné sa marche dans les positions successives où il s'est trouvé."

Au début était le mémorial pour venir au secours de la mémoire. On enregistrait donc dans l'ordre chronologique toutes les opérations donnant lieu à des entrées ou des sorties de caisse. (Recettes et dépenses). C'est encore aujourd'hui à quoi s'en tiennent la grande partie des marchands en détail. Ensuite vinrent les comptes pour pallier les insuffisances du mémorial et donner au négociant des informations synthétiques sur toutes les opérations de même nature et en particulier une idée précise , à chaque instant, et sans aucune peine, de la situation de sa caisse.

Pour l'auteur, il n'existe que trois comptes fondamentaux :

"Dans la comptabilité la plus vaste et la plus compliquée, comme dans la plus restreinte, nous n'avons pu découvrir que trois comptes fondamentaux, dont tous les autres sont des émanations ou des auxiliaires; c'est sur ces trois comptes seulement que repose toute la théorie..."

Ces trois comptes suffisent pour que le négociant de l'histoire puisse connaître:

- sa situation personnelle le compte "capital"
- sa situation commerciale le compte "marchandises"
- la situation de la caisse le compte "caisse"

Quand il commence son activité, le négociant débite le compte "caisse" de tout l'argent dont il dispose et le compte "Marchandises" de toutes les marchandises dont il est propriétaire. En contrepartie, il crédite le compte "capital" de ce qui constitue son capital primitif. Par la suite, les dépenses personnelles et les revenus indépendants du commerce seront respectivement portés au débit et au crédit du compte "Capital", alors que les achats de marchandises et les frais s'y rapportant seront portés au débit du compte "marchandises" et les ventes au crédit de ce même compte. La caisse est

débitée de tous les encaissements et créditée de tous les décaissements.

Il y aura donc double écriture pour chaque opération, permettant ainsi de contrôler la comptabilité par la vérification de l'égalité de la somme des débits et des crédits d'une part, et de contrôler la gestion d'autre part puisqu'il sera possible à chaque instant, en calculant les soldes des trois comptes, de connaître la situation personnelle, la situation commerciale et celle de la caisse.

Mais pour connaître "au vrai" les résultats de son commerce au moment du contrôle, "il (le négociant) doit évaluer les marchandises restant en magasin au prix coûtant en principal et accessoires, s'il n'y a pas de causes à ce qu'elles reproduisent ce prix à la vente..." (p.13)². Cet inventaire, réalisé au moins d'année en année, permettra de connaître le résultat de l'activité commerciale en considérant le solde du compte "marchandises" après que les marchandises restantes auront été portées au crédit du compte "marchandises" et au débit du compte "capital". L'inventaire des sommes restant en caisse donnera lieu à une écriture similaire, à la différence près que cette écriture soldera le compte "caisse". La clôture des comptes interviendra donc en fin d'exercice par le solde des comptes "Capital" et "marchandises" dans une même écriture dont le montant sera le résultat de l'exercice.

Dans sa troisième partie, Godard examine "les modifications dans les écritures par suite de l'intervention du crédit dans le commerce." Les achats et les ventes de marchandises doivent être inscrits au compte de marchandises dès que l'achat ou la vente est réalisé, pour la raison que ce compte "doit présenter la masse des valeurs engagées dans le commerce" et que les achats augmentent ces valeurs (et les ventes les diminuent) dès que l'achat ou la vente sont réalisés. Mais pour que notre négociant puisse connaître "sa situation vis-à-vis d'un de ces correspondants avec lesquels il est en courant d'affaires à crédit", il doit créer des comptes ouverts à ces correspondants, appelés comptes courants, et considérés comme des auxiliaires du compte "Caisse".

² On aura reconnu le principe actuel d'évaluation au plus faible montant du coût de production ou du prix de vente. Il persiste cependant certaines imprécisions sur cette évaluation puisque d'autres passages laissent supposer que cette évaluation pourrait inclure un "bénéfice raisonnable".

La quatrième partie du livre de PA Godard est consacrée à ce que devient la comptabilité après l'intervention de la monnaie fictive dans le commerce. Les "billets simples", "billets à ordre" et "traites" ne modifient pas le schéma précédent, en dehors du fait qu'ils nécessitent l'ouverture de nouveaux comptes auxiliaires du compte de caisse.

Arrivé à ce stade, la démarche "historique" est abandonnée. On ne peut s'empêcher de penser aux historiens de la comptabilité du XXème siècle qui arrêtent tous leur histoire au moins trois décennies avant la date à laquelle ils écrivent; PA Godard, lui non plus, ne disposait pas du recul nécessaire pour enchaîner la naissance de la comptabilité industrielle avec les quatre phases qu'il décrit. Pour autant, il ne s'en tient pas à cette "histoire" de la partie double; il évoque également les problèmes naissants liés à l'activité industrielle; mais à partir de ce moment, on sent que l'historien et le pédagogue cèdent la place au praticien.

L'auteur commence par évoquer le problème que pose l'importance croissante des frais généraux : dans la théorie énoncée précédemment, tous les frais accessoires sont portés au débit du compte "Marchandises", et les produits accessoires à son crédit. Il en va ainsi de l'excédent des escomptes accordés sur les escomptes obtenus, des courtages, commissions et assurances, des pertes par le fait d'un débiteur insolvable, des locations de magasins, traitements d'employés, primes d'assurance, patentes, etc... Cette méthode n'est convenable que tant qu'il n'existe qu'un seul compte de marchandises; mais

"Si, par exemple, une maison a diverses branches de commerce bien distinctes, telles que les denrées coloniales, les grains et farines, les vins, les fers, etc..., elle désirera savoir ce qu'elle gagne ou ce qu'elle perd sur chacune de ces parties, afin de se diriger ensuite d'après ce que lui conseillera l'expérience. Elle ouvrira donc un compte distinct aux diverses marchandises, suivant la classification qu'elle croit devoir en arrêter..."³

A partir de ce moment, les frais accessoires devront être portés au débit du compte de marchandises y relatif, sauf pour ceux qui ne se rapportent à aucune branche spéciale du commerce; ces derniers devront figurer dans un compte de frais généraux. C'est une chose de penser à un compte de frais

³ p.50. Nous soulignons ce que nous voyons comme une preuve supplémentaire de la subordination de la technique comptable aux besoins du contrôle de gestion.

généraux, c'en est une autre de traiter le problème de leur répartition. C'est ce que fait PA Godard (p.51):

"Ce serait une chose fort embarrassante que de faire pour chaque dépense une répartition entre les divers comptes de marchandises; on manquerait d'ailleurs de données pour en user ainsi, car cette répartition doit nécessairement être proportionnelle avec l'importance relative de chacune de ces branches, importance que l'on ne peut connaître qu'en arrêtant à la fois tous les comptes à la fin d'une période... on ouvre donc provisoirement aux frais généraux un compte au débit duquel on porte toutes les dépenses qui ne peuvent s'appliquer particulièrement à aucune des subdivisions du compte de marchandises; c'est en procédant en fin d'année à une situation générale que l'on établit la proportion entre le total des frais généraux et le montant du débit de chaque compte spécial de marchandises, et qu'on annule ce premier compte, en le créditant par le débit de chacun des comptes de marchandises, de la portion qui tombe à leur charge."

La conclusion de PA Godard est que ce compte de frais généraux (ou les comptes de frais généraux si une subdivision est nécessaire) n'est qu'un auxiliaire du compte de marchandises. Contrairement à ce qu'affirment beaucoup d'auteurs anglo-saxons⁴, le problème de la répartition des frais généraux était posé en théorie et en pratique dès les années 1820 et 1830. Nous avons en effet constaté chez Saint-Gobain des débats très nourris sur ce même sujet en 1833 et 1834. Plus loin dans son exposé, Godard précisera les frais généraux plus particulièrement liés à l'activité manufacturière, mais ne changera pas sa méthode de répartition.

Pour tenir compte de la différence qu'il avait établie précédemment entre les affaires relatives au commerce proprement dit et les autres, PA Godard justifie l'existence d'un compte de Pertes et Profits, c'est-à-dire

"le compte des profits et des pertes de toutes les opérations d'une maison de commerce et de spéculation... Il remplit, dans l'hypothèse d'un commerce que nous pouvons appeler mixte, les fonctions du compte de marchandises chez le commerçant proprement dit... C'est à ce compte exclusivement qu'il faut s'adresser pour connaître les résultats de la gestion, après toutefois avoir clos et balancés tous les comptes de marchandises et autres qui s'y rattachent... Enfin, c'est le compte de profits et pertes qui devient, au lieu et place de celui de marchandises, l'un des trois comptes jouant le principal rôle dans une comptabilité commerciale, et autour desquels viennent se grouper tous les autres comptes..."

⁴ Garner (1954), mais aussi Kaplan (1984) et Chatfield (1974), ne considérant que ce qui se passait en Angleterre, ne signalent aucun progrès dans ce domaine avant 1887. Chatfield avait même oublié que la révolution industrielle avait également eut lieu en France (p.89).

Sous le nom de comptes temporaires, PA Godard nous présente, dans leur principe, les actuels comptes de créances douteuses et de provisions pour risques et charges.

"Dans un grand mouvement d'affaires, il y en a quelques-unes dont, pour cause de litige ou autrement, les résultats restent incertains plus ou moins longtemps, et sur lesquels l'attention doit se reporter de temps à autre, jusqu'à ce qu'elles soient définitivement réglées. Il en est d'autres qui sont relatives à des créances⁵ incontestables, mais dont le recouvrement est douteux."

Pour que le commerçant puisse les avoir à l'oeil en permanence,

"on s'est donc avisé de créer au besoin deux comptes de circonstance, l'un sous le titre d'objets à régler ou en suspens, l'autre sous le titre de créances douteuses, afin de résumer dans des cadres resserrés toutes les affaires qui demandent à être suivies. Pour les créances incertaines, on en crédite le compte du créancier équivoque, par le débit du compte de créances douteuses. Pour les objets à régler, tels qu'assurances en discussion, règlements d'avaries de route, réclamations sur la qualité des denrées ou sur des retards de livraison, dépenses non connues précisément et qu'il faut cependant prendre en considération, on évalue d'après les probabilités la somme à recouvrer ou à payer, on en débite ou on en crédite le compte de chaque affaire concerné, par le débit ou le crédit du compte d'objets en suspens. Ces deux comptes prennent rang parmi ceux dont ils remplissent évidemment la fonction, c'est-à-dire parmi les comptes courants; ..."

Dans le cas d'une créance douteuse :

D	Clients	C		D	Créances douteuses	C
1 000	|	1 000	>	1 000	|	

Dans le cas d'une dépense non connue précisément :

D	Objets en suspens	C		D	Frais divers	C
	|	500	>	500	|	

Le dénouement de ce type de problème est également traité :

"... aussitôt qu'une des affaires en suspens est terminée, on fait d'abord l'écriture que comporte le paiement ou le recouvrement effectué, et s'il y a perte pour le négociant, par comparaison avec la somme faisant l'objet de la première écriture, on en crédite le compte, par le débit de marchandises ou de profits et pertes, si ce

⁵ PA Godard utilise ce terme de préférence à beaucoup de ses contemporains comptables qui lui préféraient celui de "dettes actives", par opposition aux "dettes passives".

dernier compte existe, comme dans le cas prévu⁶, de même que, s'il y a bénéfice, on suit la marche inverse."

Nous imaginerons le cas de la créance douteuse précédente avec un recouvrement de 60 % :

D Créances douteuses	C		D Caisse	C
1 000	600	>	600	
	400	>	D P & P	C
			400	

Nous imaginerons le cas d'une dette en suspens pour laquelle il faut payer 550 F:

	Objets			
D Caisse	C	>	D en suspens	C
550			550	500
			50	>
				D P&P
				C
				50

Ce compte d'objets en suspens ressemble à nos actuels comptes de provisions et pourrait figurer comme leur ancêtre dans un éventuel musée des outils comptables.

Tout ce qui précède ne concerne théoriquement que le commerçant. On observe cependant un degré d'élaboration de la comptabilité en partie double qui ne sera atteint qu'après la révolution industrielle, confirmant l'idée selon laquelle l'expansion rapide de l'activité industrielle a eu des effets profonds sur les systèmes comptables, tant en ce qui concerne l'accélération de l'utilisation de la partie double que son perfectionnement. Ce mouvement aboutira vers la fin du siècle à une comptabilité "scientifique" ou normalisée.

Le (ou les) compte(s) de marchandises sont donc remplacés par des comptes de matières premières et d'objets fabriqués. Ces derniers fonctionnent comme les comptes de marchandises du négociant, mais il n'en va pas de même des comptes de matières premières (p.84):

"les comptes que l'on peut ouvrir aux matières premières ainsi transformées ou manipulées n'ont donc pour objet que de faire connaître, non pas immédiatement la perte qu'elles occasionnent ou le bénéfice qu'elles procurent, car les produits vénéaux peuvent seuls donner de semblables résultats; mais combien les manipulations ou transformations diverses ajoutent successivement à la valeur de ces matières premières. En un mot, la division des comptes de marchandises

⁶ PA Godard fait référence à ce que nous appellerions la constitution de la provision et qu'il avait traité précédemment en indiquant qu'il fallait créditer le compte de client douteux et débiter le compte de marchandises.

se fait chez le négociant par simple voie de partage⁷, et chez le manufacturier par voie d'analyse et de recombinaison."⁸

Cette idée de continuité des systèmes comptables donne des arguments à ceux qui pensent que la partie double est liée à l'accumulation de capital. Quand on passe de l'activité du négociant à celle du manufacturier, ce n'est que la forme du processus d'accumulation qui change, et la tâche du système comptable est toujours de suivre un capital initial dans ses différentes péripéties, pour observer la façon dont il aboutit à un capital plus grand à la fin de chaque période. Le système d'information conservant le même objectif, il est indispensable qu'il continue d'employer les mêmes méthodes.

Cependant cette continuité qui permet de passer de la comptabilité en parties doubles du marchand à celle de l'industriel recouvre une réalité beaucoup plus complexe; les capitaux accumulés par les marchands des siècles précédents ne se sont pas systématiquement et automatiquement investis dans l'industrie naissante au début du XIX^{ème} siècle; beaucoup de marchands préféraient acheter des terrains, qu'ils considéraient comme un investissement plus sûr⁹. En outre, le système bancaire n'était pas suffisamment développé pour permettre ce transfert de capitaux. Il est d'ailleurs tout à fait surprenant de constater la floraison de livres de comptabilité consacrés aux entreprises agricoles en ce début de XIX^{ème} siècle¹⁰. L'un de ces auteurs, Cyrille de la Tasse, explique d'ailleurs (p.3), qu'il convient de développer des systèmes comptables adaptés aux entreprises agricoles :

"Maintenant que les capitaux se tournent vers la propriété foncière qui présente, en effet, la plus sûre garantie..."¹¹

Il y a peut-être un rapport entre ce transfert lent et difficile de capitaux du secteur marchand vers le secteur industriel d'une part, et la difficulté de développer la comptabilité en parties doubles chez les manufacturiers d'autre part alors qu'elle était très largement répandue chez les

7 Marchandise A, marchandise B. etc... (nous précisons)

8 Matière première, produit semi-fini A, B, etc..., objet fabriqué.

9 voir à ce sujet RIOUX 1971, p.41

10 de Cazaux (1824), de la Tasse (1825), Malo (1841) et Goçard lui-même consacre un chapitre à ce sujet, qu'il développe autant que l'industrie.

11 passage cité par Edwards (1937) p.18 qui reconnaît par ailleurs que des auteurs comme Goçard "étaient en avance de plus d'un demi-siècle sur les travaux menés en Angleterre sur le même sujet." (p.13)

négociants de la fin du XVIIIème siècle¹². Le système comptable employé par chaque entreprise dépend des conceptions de son (ses) dirigeant(s); et bien peu d'industriels étaient d'anciens négociants.

Indépendamment des comptes ouverts aux matières premières et aux produits successifs qu'on en obtient pour arriver au produit vénal, il faut considérer que l'activité du manufacturier requiert des moyens d'exploitation supplémentaires "habituellement étrangers au négociant".

- 1°) Un immeuble, des cours d'eau, des travaux hydrauliques, des usines accessoires dont l'entretien est une charge du produit manufacturé.
- 2°) Des matériels (machines et ustensiles) représentant souvent des centaines de milliers de Francs, et dont l'entretien et le renouvellement doivent entrer dans le prix vénal.
- 3°) Un personnel nombreux (d'une centaine à plusieurs milliers d'ouvriers) dont le travail fait une partie notable, et souvent la majeure partie de l'objet auquel il est appliqué.
- 4°) Des combustibles
- 5°) Des matériaux et des approvisionnements divers dont la valeur, jusqu'à concurrence des emplois effectués, doit se retrouver dans celle des produits définitifs de la manufacture.

Il faut leur ajouter toutes sortes de frais généraux. Tous les principaux moyens d'exploitation doivent avoir leur compte particulier, comme l'immeuble ci-après :

D	Immeuble		C		D	Capital		C
Valeur initiale	Valeur			→	Valeur			
Dépenses	d'inventaire				d'inventaire			
- d'amélioration								
- d'entretien								
- de réparations	Pour solde							
	(frais généraux)							
				↓				
				→	D	Frais généraux		C
					Moins-value			
					constatée sur			
					immeuble			

¹² voir à ce sujet la discussion des administrateurs de Saint-Gobain en 1771.

"En fin d'exercice, on détermine pour quelle valeur l'immeuble doit paraître à l'inventaire; on en crédite son compte par le débit de Capital, et l'excédent au débit, représentant les frais d'entretien ou la moins-value pour cause de détérioration, forme une des charges grevant le produit manufacturé, et devant, comme tous les frais généraux, entrer dans la composition de son prix vénal." (p.85)

Les dépenses portées au débit du compte d'immeuble sont portées au crédit du compte de Caisse. En cas de location de l'immeuble ("ce qui est généralement une mauvaise combinaison"), il convient d'ouvrir un compte qui sera une subdivision de Frais Généraux. Le cas des constructions réalisées par l'entreprise elle-même, très fréquent à l'époque, ne pose pas de difficulté particulière:

D	Constructions nouvelles	C			D	Immeuble	C
toutes les	Valeur		—>		Valeur		
dépenses	finale				finale		

Ces moyens d'exploitation sont évalués à leur valeur vénale; ceci implique que, lors de l'inventaire annuel, on crédite le compte d'immeuble de sa valeur vénale estimée, par le débit de capital. Ce type d'évaluation peut entrer en contradiction avec l'évaluation au coût de production, c'est-à-dire l'ensemble des dépenses supportées par l'entreprise, telles qu'elles figurent au débit du compte.

"En effet, un bâtiment neuf, ou l'établissement d'une machine considérée comme immeuble par destination, n'augmente pas toujours la valeur vénale de l'immeuble de toute la dépense qui en est résultée. Il est très possible qu'en supposant même ce bâtiment ou cette machine bien entretenus, on ne doive pas les considérer comme ajoutant à l'immeuble une valeur vénale de plus de 30 000 F, quoiqu'ils en aient coûté 50 000. Mais il ne serait pas juste de grever une seule année d'une pareille différence. Dans une telle position, on reporterait les 20 000 F de moins-value sur un certain nombre d'années, sur 10 par exemple et on ajouterait chaque année, pendant ces dix ans, 2 000 F au crédit de l'immeuble, et au débit des frais généraux ou du produit vénal, suivant qu'il y aurait lieu, en sus des frais d'entretien qui auraient été alloués indépendamment de cette circonstance." (p.86)

La solution proposée par l'auteur fait l'impasse sur le traitement de cette moins-value lors de la première année; aujourd'hui, nous passerions la moins-value de 20 000 F en Charges à Répartir. A l'époque, il est vraisemblable, d'après la citation qui précède, que l'immeuble n'était pas crédité pour sa valeur vénale, mais pour son coût d'acquisition, déduction faite d'une première annuité de 2 000 F.

D Caisse C	D Immeuble C	D Capital C
| 50 000	| 50 000 | 48 000 | | 2 000	| 48 000 |
	-->	-->
		D Frais Généraux C
		| 2 000 |
Au cours de la construction		A la fin du premier exercice

A la fin du deuxième exercice

D Immeuble C	D Frais Généraux C	D Capital C
48 000 | 2 000 | 46 000	| 2 000 |	| 46 000 |
	>	>
		D Capital C
		| 46 000 |

etc ...

Il est possible cependant que le compte de Frais Généraux ait joué ce rôle et reçu ce que nous appelons des actifs fictifs, puisque nous l'avons trouvé parmi les comptes figurant au débit du compte Capital en fin d'exercice.¹³

La notion de services publics n'était pas encore suffisamment développée, et la plupart des entreprises de l'époque devaient entreprendre un certain nombre de travaux d'infrastructure pour pouvoir exercer leur activité (constructions de chemins, recherches de combustibles, travaux d'assainissement, etc...). Pour autant, ces travaux ne pouvaient figurer parmi les immobilisations dont l'entreprise était propriétaire. Il en allait de même des frais d'acquisition d'immeubles; pour toutes ces "valeurs perdues", que nous appellerions actifs fictifs, "il ne serait pas juste d'en grever une première année de gestion". La solution est la même que précédemment, même si le terme d'amortissement n'est jamais prononcé:

"On décharge donc l'immeuble par 1/6, 1/8, 1/10 suivant qu'on arrête de répartir la dépense sur 6, 8 ou 10 ans."

Il y a dans le passage qui précède les fondements théoriques du traitement des actifs fictifs et de leur amortissement. Le principe de spécialisation des exercices est clairement énoncé. D'ailleurs : (p.87)

¹³ Dans les comptes de l'usine de Trélon au 30 juin 1835 et 1836.

"En cas de renouvellement d'ustensiles de grand prix, des métiers d'une filature par exemple, dans une proportion beaucoup plus grande que celle que comporte l'entretien annuel, nous recommanderions des précautions analogues à celles indiquées tout à l'heure¹⁴, dans la supposition d'une nouvelle construction, afin d'éviter le double inconvénient, ou de grever outre mesure une année de gestion, pour un changement qui tourne au profit de plusieurs, ou de conserver indéfiniment au matériel une valeur qu'il n'a réellement pas."

Dans un autre ouvrage "De l'économie politique en matière commerciale" (1835, 1ère partie, Ch3, §1), Godard distingue les produits du travail qui entrent matériellement dans la composition des produits consommables (matières premières par exemple), de ceux qui y entrent rationnellement (Instruments de production, frais de premier établissement, de renouvellement, de détérioration). Nous parlons aujourd'hui de charges constatées et de charges calculées.

Les produits accessoires tirés de ces immeubles (loyers, revente de matériaux) seront portés au crédit de Frais généraux ou du compte de produit manufacturé. Quant aux ustensiles subissent le même traitement comptable que les immeubles :

D	Ustensiles	C
- Valeur primitive	Valeur des ustensiles	) Débit de Caisse
- Achats successifs		) si on les vend
- Objets fabriqués		
- Dépenses d'entretien et de renouvellement	Valeur d'inventaire	) Débit de capital
	Solde débiteur	) Débit du produit manufacturé

Ce solde débiteur représente une moins-value dont l'essentiel doit normalement se rapporter à l'usure des ustensiles en question; il s'agit donc d'une technique d'amortissement résiduel s'appuyant sur la valeur "réelle" ou vénale du bien en fin d'année. Nous n'avons pas d'indications sur les montants de ces soldes débiteurs; nous pouvons cependant supposer qu'ils étaient faibles car à cette époque les investissements réalisés chaque année n'excédaient pas de façon significative l'entretien des anciennes immobilisations, ou bien de façon tout à fait exceptionnelle, comme il est dit dans la citation ci-dessus. Enfin, il faut ouvrir différents comptes d'ustensiles quand le processus de production est complexe pour que

¹⁴ celles concernant les 20 000 F de moins-values.

"ces ustensiles rentrent, quand à la dépense qu'ils occasionnent, dans le compte ouvert à la partie de fabrication à laquelle ils se rapportent."

Godard traite également de la répartition des charges : le commerçant souhaite naturellement connaître quelle est la portion de ses dépenses absorbée par les salaires des ouvriers immédiatement occupés par lui, pour chacune des parties de ses travaux. A ce sujet, PA Godard propose en annexe un tableau que nous reproduisons à la page suivante et qui envisage l'exemple d'une forge. On suivra donc pour la main-d'oeuvre la même démarche que pour les ustensiles, c'est-à-dire qu'après avoir débité chaque compte, par crédit de Caisse, des salaires d'ouvriers qui s'y rapportent, on en formera, conformément à ce qui est indiqué ci-après, un tableau général qui en présentera l'ensemble et le détail par compte, par mois, et par année. Ce tableau, que l'auteur juge indispensable pour toutes sortes de répartitions, est considéré par lui comme un nouveau document comptable qu'il baptise REGISTRE STATISTIQUE.

OBSERVATION.

Indiquer en tête de chaque chapitre l'objet auquel il est consacré.



041114

MODÈLE DU REGISTRE STATISTIQUE.

Avec application à une Forge.

INDICATION DES COMPTES auxquels se rattachent les montants ou les quantités.	JANVIER.	FÉVRIER.	MARS.	AVRIL.	MAI.	JUIN.	JUILLET.	AOÛT.	SEPTEMBRE.	OCTOBRE.	NOVEMBRE.	DÉCEMBRE.	TOTAUX par exemple.	CHIFFRE
Matériel n° 1.	1,800	1,700	1,750	1,800	1,850	1,900	1,950	1,900	1,850	1,800	1,750	1,700	17,500	34,140
Matériel n° 2.	1,850	1,300	1,275	1,200	1,245	1,285	1,300	1,250	1,200	1,150	1,100	1,050	12,305	80
Matériel n° 3.	800	850	800	750	700	650	600	550	500	450	400	350	10,561	10
Charbon de bois.	900	910	880	850	820	790	760	730	700	670	640	610	7,333	35
Haute-fourneau n° 1.	200	200	210	200	195	190	185	180	175	170	165	160	2,516	40
Haute-fourneau n° 2.	350	350	345	340	330	320	310	300	290	280	270	260	3,991	90
Fourneau de 3 ^e fusion.	100	125	130	130	130	130	130	130	130	130	130	130	1,556	45
Forge n° 1.	130	135	135	130	130	130	130	130	130	130	130	130	1,510	30
Forge n° 2.	135	120	125	120	125	125	125	125	125	125	125	125	1,704	30
Forge n° 3.	140	140	145	140	140	140	140	140	140	140	140	140	1,635	50
Laminatoire à vide.	300	300	305	300	300	300	300	300	300	300	300	300	3,758	60
Frais divers.	350	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300		
Totaux par mois.	6,365	6,470	6,305	6,155	6,415	6,491	6,197	6,105	5,809	6,025	6,104	6,100	74,375	15

GRANDS BOIS.

INDICATION DES COMPTES auxquels se rattachent les montants ou les quantités.	JANVIER.	FÉVRIER.	MARS.	AVRIL.	MAI.	JUIN.	JUILLET.	AOÛT.	SEPTEMBRE.	OCTOBRE.	NOVEMBRE.	DÉCEMBRE.	TOTAUX par exemple.	PAIES MONTRES pour l'année.	PRODUITS par l'année.	OCCASION
Haute-fourneau n° 1.	1,500	1,450	1,470	1,500	1,550	1,600	1,650	1,550	1,500	1,450	1,400	1,350	17,800	35,780		
Haute-fourneau n° 2.	1,600	1,550	1,570	1,500	1,575	1,550	1,520	1,490	1,460	1,430	1,400	1,370	18,045	37,900		
Fourneau de 3 ^e fusion.	600	650	645	600	675	650	600	580	550	520	500	470	6,730	13,440		
Forge n° 1.	300	305	300	300	310	305	300	295	290	285	280	275	3,450	7,000		
Forge n° 2.	180	180	175	185	170	175	170	160	150	145	140	135	2,075	4,150		
Laminatoire.	250	260	260	260	260	250	240	235	230	225	220	210	2,400	4,800		
Auteurs divers.	50	45	30	40	50	25	60	35	40	55	50	40	500	1,000		
Totaux par mois.	4,360	4,380	4,345	4,305	4,390	4,375	4,190	4,175	4,145	4,135	4,125	4,110	50,500	101,000		

OBSERVATION GÉNÉRALE.

Vous pouvez voir notre exemple dans une Forge, et vous pouvez faire de même un registre statistique à votre propre usage. Mais il ne faut absolument rien conclure des comptes dans votre usine sans avoir auparavant l'avis d'un expert en matière de fabrication de fer. Les renseignements que vous pouvez obtenir sur les différents points de fabrication de fer, sont à votre disposition en la personne de M. l'ingénieur Fournier, au 110 boulevard des Capucines, à Paris. Les renseignements que vous pouvez obtenir sur les différents points de fabrication de fer, sont à votre disposition en la personne de M. l'ingénieur Fournier, au 110 boulevard des Capucines, à Paris.

PA Godard traite également des salaires "indirects" :

"Dans une grande usine, il y a toujours des hommes employés à des travaux d'ordre, de propreté ainsi qu'à des travaux variés et imprévus dont il est difficile de faire rentrer le prix dans les divers comptes spéciaux; ces hommes doivent faire l'objet d'une section distincte dans les états de semaine, de quinzaine ou de mois, et leurs salaires doivent rentrer dans une subdivision des Frais Généraux, sous le titre Dépenses diverses et imprévues".

Pour les combustibles (supposons du bois), on tient note, par mois, des quantités livrées aux différents ateliers que l'on multiplie par le prix moyen annuel. Par ce moyen, on solde le compte par le débit des comptes de fabrications concernés.

D	Bois à brûler	C
Achats		Quantités livrées aux ateliers
Transports		
Rangeage, sciage, etc		Bois non consommé en fin d'exercice (par le débit de capital)
<hr/>		
D	Autres moyens d'exploitation	C
Charges d'achat et d'entretien		Prix de cession éventuelle (Débit de Caisse)
		Valeur d'inventaire des moyens restant (Débit de K ^{a1})
		Solde (Débit des comptes de fabrication)

La répartition de certaines charges ne pose pas de problème particulier :

"Les transports extérieurs et les emballages peuvent être directement versés aux comptes des produits manufacturés dont ils deviennent des charges."

En revanche, on peut remarquer que la répartition des charges indirectes se fait par l'intermédiaire de centres d'activité (écurie, frais généraux, ou "tel autre titre que comporte la nature des dépenses qu'il s'agit de caractériser")¹⁵, et qu'ensuite la répartition est réalisée :

* Pour l'écurie, proportionnellement aux nombres de journées de chevaux consacrées à chaque fabrication. Ces nombres de journées sont obtenus à l'aide d'un tableau statistique construit sur le modèle n° XIV reproduit ci-dessus.

¹⁵ Nous en verrons d'autres exemples en étudiant les comptes de l'usine de Trélon (Nord) de la Compagnie de Baccarat.

* Pour les frais généraux, proportionnellement aux coûts de production de chacune des fabrications, obtenu en totalisant les débits du compte de fabrication en question.

Les sorties de matières premières sont valorisées au prix moyen (unitaire pondéré) incluant le prix d'achat et les frais accessoires. Bien qu'étant identiques, ces matières ne sont pas achetées à des prix uniformes, "puisqu'elles subissent l'influence de toutes les circonstances qui font varier les cours du commerce."

"Comme, à moins de se jeter dans des embarras inextricables, on ne peut suivre particulièrement chaque partie, chaque chargement de matières premières, pour en calculer les prix et les appliquer ensuite conformément à l'emploi qui en est fait, toutes ces dépenses d'achats, de transport et autres accessoires viennent se fondre¹⁶ dans le débit du compte unique ouvert à telle ou telle espèce, à tel ou tel genre de matières premières, et ce n'est que d'époque à époque, et ordinairement en fin d'année que l'on tire les prix moyens exacts résultant de l'application de toutes les dépenses d'achat, en principal et accessoire, aux quantités achetées."

17	J F M A M J J A S O N D	Totaux	Prix Moyen	Qi*P
HF 1	Quantités	Q1	P	Q1*P
HF 2		Q2	P	Q2*P
HF 3		Q3	P	Q3*P

Pour obtenir le Prix Moyen il faut le calculer sur les quantités consommées :

"(p.91) Quant à ces prix moyens, avant de les obtenir, il faut en procédant à l'inventaire annuel, créditer le compte de matières premières, de la valeur des restans en magasin, par le débit du capital; en effet, cette écriture passée, l'excédent au débit représente la valeur exacte des quantités employées, dont par conséquent le prix moyen se déduit avec toute facilité. Il ne reste donc qu'à appliquer ce prix successivement aux quantités absorbées par chacun des comptes consommateurs, et à les en débiter par le crédit du compte de matières premières, pour que ce dernier se trouve naturellement et définitivement balancé."

L'auteur ne précise cependant pas comment sont valorisés les "restans".

¹⁶ d'où le terme de bien fonçable

¹⁷ L'auteur prend l'exemple d'une forge; HF1 représente le haut-fourneau n°1

En ce qui concerne les produits intermédiaires entre les matières premières et les produits vénaux ou complètement manufacturés, Godard propose d'ouvrir un compte par produit :

- 1°) On les débite de tout ce qui vient à leur charge par le crédit de Caisse (ou Débiteurs).
- 2°) On leur consacre, sur le registre statistique, une page où l'on consigne, mois par mois, toutes les quantités versées aux divers comptes qui les absorbent.
- 3°) On les débite de la valeur des matières premières, combustibles ou des autres dépenses qui ne peuvent être fixées mois par mois
- 4°) On les crédite, en fin d'exercice, par le débit de K de la valeur des produits restant en nature pour le compte de l'exercice suivant.
- 5°) On tire les prix moyens des quantités consommées pendant l'année.
- 6°) On balance (solde) le compte du premier produit intermédiaire en le créditant par le débit des comptes ouverts aux produits subséquens, de la valeur des versements faits à ces derniers.
- 7°) On balance ensuite, et de la même manière, le compte du deuxième produit intermédiaire.

"Tous les comptes se trouvent donc exactement balancés, à l'exception du compte ouvert au produit vénal ou parfait, qui présente un excédent de crédit, s'il y a bénéfice ou un excédent de débit s'il y a perte, tandis que le compte de capital présente un excédent en sens inverse, comme nous l'avons vu."

Une telle conception exclut donc tout calcul de prix de cessions internes; ceci est d'ailleurs cohérent avec le point de vue selon lequel les produits intermédiaires ne sont pas vendables et "qu'on ne peut en obtenir aucun prix" . Après toutes ces digressions et ces détails, Godard nous ramène au point de départ en nous précisant l'essentiel :

"Ainsi, de même que les comptes des moyens d'exploitation sont venus se fondre dans ceux des produits successifs, les comptes de matières premières et de tous les produits intermédiaires ont également disparus devant le compte unique des produits parfaits, auquel ils ont fait place; ce qui prouve sans réplique que tous ces comptes antérieurs ne sont que des auxiliaires du compte ouvert aux produits complètement manufacturés, comme les comptes courans et les comptes d'Effets à Payer et d'Effets à Recevoir ne sont que des auxiliaires du compte de Caisse."

PA Godard précise enfin qu'il s'agit bien d'une comptabilité de gestion et qu'elle "colle" parfaitement au processus de production; elle permet de mesurer l'activité et les performances, de suivre pas à pas, au travers des comptes successifs de matières et de produits intermédiaires et finis, le capital initialement investi.

"Il est encore à remarquer que cet enchaînement, cette succession de comptes qui viennent en définitive se résoudre en un seul, présentent un tableau fidèle de la marche et des progrès de la fabrication, puisque le manufacturier par le moyen de toutes les manipulations et transformations dont nous l'avons vu faire usage, ne tend à obtenir qu'un seul produit véral.

Cette concordance entre les comptes et les procédés nous paraît une heureuse présomption en faveur de la méthode proposée." (p.93)

Après avoir parlé de la comptabilité en deniers, l'auteur insiste sur la nécessité d'une comptabilité des matières, d'un contrôle scrupuleux des flux de biens en quantités et d'une étroite surveillance de ces biens; car l'ordre est indispensable, et "Il faut de l'ordre, parce qu'il faut de l'économie". Ce contrôle des flux a le double objectif d'éviter les fraudes et les "infidélités" d'une part, de suivre le mouvement de création de valeur d'autre part.

"Il faut, lorsqu'une même matière, par le simple travail qui y est ajouté, subit diverses transformations, qu'un même registre, à plusieurs colonnes du côté de l'entrée et du côté de la sortie, présente le mouvement des diverses transformations, et de telle manière que l'on reconnaisse de suite ce que chaque transformation a fait perdre ou gagner en poids ou en quantité."(p.96)

Pour clore le chapitre consacré aux manufactures, PA Godard propose l'établissement de deux documents de synthèse:

Tableau comparatif ...

<p>Le tableau des charges et produits des fabrications mensuelles</p>

Situation en deniers ...

<p>Le tableau des mouvements des valeurs de caisse, de porte-feuille et en comptes-courants.</p>
--

Ces tableaux permettent chaque mois d'apprécier respectivement les résultats de l'exploitation et la situation financière. Le premier de ces tableaux, ou "Tableau comparatif des produits et des dépenses de la fabrication" se divise en deux parties distinctes, dont l'une présente les dépenses effectives ou présumées du mois, et l'autre la valeur présumée

des produits de fabrication, de manière à faire ressortir les bénéfices de chaque mois.

"Point de doute sur ce point, que les évaluations en argent des produits de la fabrication, et par conséquent les bénéfices ne peuvent être que présumés, et la moindre réflexion fera reconnaître qu'il en est de même des dépenses, du moins pour une grande partie. En effet, on doit d'abord remarquer que comme il s'agit de comparer les résultats des travaux des mois successifs entre eux, il faut prendre pour base des prix moyens qui s'appliquent à toute l'année; or les véritables prix moyens ne peuvent s'établir qu'en fin d'exercice, puisqu'on ignore quels seront les prix successifs d'achat; de plus, il est, indépendamment des dépenses générales de toutes espèces, d'autres moyens d'exploitation qui occasionnent des dépenses très inégales de mois en mois, et qui cependant doivent grever également chacun des douze mois; ce sont, entre autres, les constructions temporaires comme les fours des faïenceries et verreries et les Hauts-Fourneaux des maîtres de forges, les réparations de l'immeuble, l'entretien et le renouvellement des ustensiles, etc ... ; il faut donc se borner à des évaluations." (p.97)

"Ainsi, le mérite de ces situations consiste à fixer en avance les prix moyens les plus probables possibles. Sans doute les douze situations réunies différeront toujours plus ou moins de la réalité, en ce qui concerne le bénéfice, et elles en différeront d'autant plus qu'il surviendra dans les prix des matières premières et des approvisionnements divers plus de variations non prévues par le manufacturier; mais indépendamment de ce qu'en deçà ou au-delà des prévisions d'un homme exercé, les circonstances favorables ou défavorables se compensent ordinairement en grande partie¹⁸ on ne doit pas perdre de vue que cette situation, que nous nous bornons à qualifier d'approximative, a pour objet principal de comparer les travaux plus que le bénéfice de chaque mois, objet qui ne serait pas rempli si l'on adoptait pas des données moyennes pour les consommations, les dépenses générales et pour les produits de fabrication pour les douze mois." (nous soulignons)

Nous donnons, sous le n° XV des tableaux accessoires, un modèle de cette situation approximative. (page suivante). Quant à la deuxième situation elle est précise, elle est exacte et fondée sur des écritures effectives. Elle a un double objet :

- 1) fournir une situation mensuelle de la caisse, du portefeuille, des Effets à Payer et comptes courants afin d'apprécier les besoins et les ressources de l'établissement pour le mois suivant.
- 2) faire connaître de quelles sources provenaient les valeurs rentrées, et quel a été l'emploi de celles dépensées pendant le mois écoulé.

¹⁸ expression de la loi des grands nombres.

Il s'agit bien de l'opposition qui perdure encore aujourd'hui entre deux types de comptabilités: la comptabilité de gestion qui peut se satisfaire d'approximations car elle est tournée vers l'avenir et la prise de décision; la comptabilité financière qui permet de "rendre compte" et doit être exacte au centime près.

Pour terminer, PA Godard établit une distinction entre:

- * les opérations ayant une incidence sur "la situation générale de la maison": les produits réalisés et les charges effectives d'une part, et
- * les autres, c'est-à-dire celles qui se passent entre le compte Caisse et l'un de ses auxiliaires, d'autre part. Il ne s'agit, dans ce cas, que de "viremens".

Cette distinction s'appuie sur l'observation selon laquelle:

"on ne s'enrichit ni ne s'appauvrit en payant une dette, en encaissant une créance, en acquittant une dette par le transport d'une créance, enfin en acceptant une créance en paiement d'une autre créance, puisque, dans toutes ces hypothèses, l'actif et le passif augmentent ou diminuent précisément de la même somme."

et aboutit à la conclusion:

"D'après la différence essentielle qui existe entre les viremens et les recettes et dépenses effectives, nous croyons convenable de ne les porter à l'actif et au passif qu'après avoir totalisées ces dernières."

Cela correspond à notre pratique actuelle qui consiste à ne reporter au bilan que le solde du Compte de Résultat.

Tableau comparatif

Des Produits de Fabrication et des Objets nés ou produits
de l'Inde

(Voir l'Annuaire statistique en usage)
(au Tableau précédent)

	quantité.	PAIX moyenne.	somme.	TOTALS par million.
Dépenses.				
(a) Matières premières.	Minéral n° 1. Minéral n° 2. Minéral n° 3. Matières propres à faciliter la fusion.	1,500 1,400 1,000 1,000	3,700 1,900 1,000 1,000	6,300
(b) Matériaux et de- penses accessoires. Emballage et entretien des fours, fourneaux et usines. Chaudières de bois. Transporte industriels et extérieurs à la charge de l'usine, des produits des hauts-fourneaux, forges, fonderies, etc.	4,500 2,000 en 3 60	3,500 800 1,000 1,000	11,000 800 1,000 1,000	13,800
(c) Diverses opérations. Entretien et réparation de l'immobilier. Frais de régime, contributions, assurances, etc. Frais de bureau. Frais divers. Bénéfices des employés.	1,000 1,000 1,000 1,000	600 400 300 400	3,000 400 300 400	4,100
Total des charges de mois.				
(d) Passagers des installations.	Frais de 1 ^{re} classe. Frais de 2 ^e classe. Frais en barres. Frais servis. Frais.	100 100 100 100 100	600 5,700 1,000 1,000 1,000	9,300
(e) A déduire pour remises, commissions, etc. Rentes à payer pour l'impôt sur le revenu.			30,000 1,700	31,700

Général résumé

OBSERVATIONS.

(a) On porte dans l'accroché autant de lignes qu'il y a d'éléments principaux de fabrication ayant leur compte au grand-livre, et on réunit dans une seule ligne les matières et approvisionnements divers qui ne forment l'objet que d'un seul compte, ou même qui seraient l'objet de plusieurs comptes, si on croit devoir en user ainsi pour simplifier.

(b) On peut à son gré consacrer une ligne à chacun des moyens d'exploitation ayant un compte au grand-livre ou un chapitre au registre statistique, ou bien en réunir plusieurs en une seule ligne, s'ils sont trop nombreux. Les frais d'emballage et de transport, s'il y en a, font partie des moyens d'exploitation.

(c) On peut diviser les dépenses générales en autant d'articles qu'on le jugera convenable; mais ainsi rien ne s'oppose à ce qu'on réunisse en une seule ligne plusieurs des subdivisions faites au grand-livre.

(d) On porte dans l'accroché autant de désignations qu'il y a de produits vénaux distincts. Peut-être conviendrait-il, dans l'espèce d'usines prises pour exemple, de ne porter en regard des fontes de deuxième fusion, fers et tôles, que le supplément de valeur acquis par l'effet des transformations, et de porter en ligne la valeur de la totalité des fontes de première fusion obtenues dans le cours du mois.

(e) Il y a beaucoup de manufactures qui adoptent pour bases des prix de vente, des tarifs ou des prix courants dans le commerce, sur lesquels on fait des déductions plus ou moins fortes, sous le titre de remises, escomptes, etc., etc. Nous devons prévoir ce cas pour que notre cadre soit applicable à toutes les industries, et parce que nous ne pouvons présenter en regard des charges ou dépenses effectives, que des produits netts présumés, puisque nous voulons faire ressortir le bénéfice ou la perte présumée.

(f) Il est évident qu'on ne fait usage de la colonne des prix moyens que pour les objets qui se cotent en nombre, au poids ou à la mesure.

MOIS DE MAI.



Ministère des Finances

MANUFACTURE DE

CAUSES DES RECETTES ET DES DÉPENSES.	CAUSES		EFFETS		EFFETS		VALEURS		TOTALUX		REPORT		TOTALUX	
	L. c.	R. c.	recevoir.	payer.	L. c.	R. c.	f. c.	f. c.	f. c.	f. c.	par débiteurs et créanciers.	par débiteurs et créanciers.	f. c.	f. c.
Report des totaux par colonne, de mois précédent (a).	69,000	69,000	65,000	13,000	76,000	325,000	30,000	180,000	30,000	180,000				
Capital primitif, ou valeurs actives en commance (b).			6,000	6,000	3,500	9,500	15,500	24,700	15,500	24,700				
Produit de ventes de fer.	4,000	4,000	8,000	4,000	13,000	24,000	10,500	70,000	10,500	70,000				
de tôles.	600	600	3,000	3,000	3,000	5,000	18,400	18,000	18,400	18,000				
Recettes diverses (c).	540	540				540	1,800	4,740	1,800	4,740				
Totaux des Recettes Effectives.	74,140	74,140	113,000	15,000	93,500	304,840	65,400	235,040	65,400	235,040				
Recettes par versements.	85,000	85,000	19,000	10,000	6,000	83,000	80,000	112,000	80,000	112,000				
Totaux généraux à l'actif.	99,140	99,140	132,000	25,000	99,500	347,840	85,000	347,840	85,000	347,840				
Report des totaux du mois précédent (R).	60,800	60,800	57,000	34,000	49,800	201,400			40,000	40,000				
Prédimens sur le capital, ou valeurs passives en commance (d).														
Immobilis. (e).	3,600	3,600				3,600	15,000	18,000	3,600	18,000				
Matériel de toute espèce.	300	300				300	1,800	2,100	300	2,100				
Matières diverses pour faciliter la fusion.	2,100	2,100				8,100	30,000	44,100	2,100	44,100				
Charbon de bois.	800	800				3,500	17,500	21,000	800	21,000				
Charbon de terre.	340	340				580	2,900	3,480	340	3,480				
Min-fer et dépenses accessoires des haut-fourneaux.	570	570				550	2,700	3,250	570	3,250				
Lourdes.	360	360				300	1,800	2,100	360	2,100				
Constructions (f).	400	400				400	1,800	2,800	400	2,800				
Prix généraux divers (g).	800	800				1,500	3,000	4,500	800	4,500				
Intérêts de capitaux.	1,040	1,040				1,040	4,300	5,340	1,040	5,340				
Totaux des dépenses Effectives.	71,130	71,130	57,000	41,000	51,100	231,350	11,800	101,750	11,800	101,750				
Dépenses par versements.	17,000	17,000	18,000	6,000	15,000	83,000	80,000	112,000	80,000	112,000				
Totaux généraux au passif.	88,130	88,130	75,000	47,000	66,100	274,350	21,400	274,350	21,400	274,350				
Report des totaux à l'actif.	99,140	99,140	132,000	25,000	99,500	347,840	85,000	347,840	85,000	347,840				
Immobilis. à l'actif.	10,110	10,110				96,310	110,000	133,110	10,110	133,110				
Excédent affecté à l'actif.						3,900		73,310		73,310				

OBSERVATIONS.

(a) Il est évident que au titre et la ligne horizontale qui y correspond sont sans objet pour le premier mois de l'exercice.

Le total de ces reports, pris horizontalement, est et doit être équilibré par le même que celui sous la lettre U, qui résume le report des totaux par colonne de mois précédent, pris verticalement, et par conséquent on se le représente pas dans les deux dernières colonnes, parce qu'il y serait double emploi.

Ce sont les mêmes sommes portées d'une part au débit de comptes de cotes et de son auxiliaire, et d'autre part au crédit des comptes qui ont produit les recettes dont les premiers comptes sont débiteurs. On ne peut donc les porter qu'une seule fois dans une même colonne.

(b) On y a reporté le premier mois d'exercice d'un établissement, ou de premier mois d'une entreprise particulière, ou titre et reports toujours à la portion de capital de l'établissement, disponible et réalisé en valeurs de cotes, de portefeuille ou de compte-courant.

Lorsque l'établissement appartient à une association, le capital primitif est presque toujours fait en totalité, en compte-courant, par les associés, leur compte à équival (100).

Et en outre d'apporter, la situation de l'établissement relatif à la production d'un établissement de capital, ce serait à cet article que l'on écrit correspondre les versements faits en valeurs que dessus.

(c) C'est un établissement à juger ensemble il doit être correspondre d'articles au titre général de produits de ventes.

(d) Il est bien peu d'établissements qui ne soient dans le cas de faire quelques recettes diverses, indépendamment des produits ordinaires de fabrication.

(e) Ces deux colonnes doivent être à l'encre rouge, pour mieux les faire distinguer des autres.

(f) Voir les 1^{er} et 3^e paragraphes de la note (a).

(g) La note (a) est complètement applicable à cet article, sauf à substituer dans le 3^e paragraphe le mot « débit » à celui de « crédit », et vice versa.

(h) On a été au point avoir d'objets, on ne peut connaître les valeurs passives, qui pour les entreprises particulières à la première année d'exercice, peut être au point d'acquiescer de celles avant la création d'un établissement. Il ne s'agit pas de la fin de premier exercice des entreprises, qu'il est bien rare de faire à titre de dividende ou versement, et de la fin de premier exercice.

(i) Dans la nomenclature des comptes, doit figurer celui d'immobilis pour les acquisitions immobilières ou pour les acquisitions spéciales à sa valeur, et non spécialement comme: irréguliers d'exercices renvoyés dans les dépenses générales.

(j) On fait rentrer dans ce compte de constructions toutes les dépenses pour achats de matériaux de constructions, dont on s'appréhendait en avance, ainsi que celles occasionnées par les salaires de charpentiers, menuisiers, serruriers, etc., etc., et à l'édifice même par le dédit des entreprises auxquelles ont été appliqués les versements de ces salaires, dont on fait l'inscription au fin de mois ou au fin d'exercice.

(k) On peut faire perdre plusieurs immobilisations des dépenses générales, mais on peut aussi sans inconvénient les rendre toutes en son actif.

(l) Ces deux réalisations particulières des sommes comme précédentes différenciées, sont d'ailleurs à être comparées, et leur concordance générale l'équilibre de l'exercice. Voir la note (a).

(m) Cette différence a été autre chose que le montant déduit des précédents dans le mois.

Maurice Jeannin publia en 1828 un

"Traité de la Comptabilité commerciale,
régulière et frauduleuse"
Paris 1828, Réger.

Edwards indique un ouvrage de cet auteur, intitulé "Traité de la comptabilité" et daté de 1829. Selon Edwards, il était (ou a été successivement), attaché à la comptabilité générale du ministère de l'intérieur¹⁹, professeur de mathématiques et expert en matières commerciales. Ces activités expliquent peut-être les préoccupations pédagogiques qu'il affirme dans son discours préliminaire (p.2)

"Il résulte nécessairement de cet ordre de choses que les jeunes gens se dégoûtent après avoir fréquenté pendant plus ou moins de temps ces classes du soir, où l'on enseigne par des méthodes routinières les éléments des sciences relatives à la comptabilité commerciale, ... "

Comme P.A. Godard, il se propose de décrire les principes généraux d'un système comptable pouvant s'appliquer indifféremment aux manufactures et aux fabriques comme aux entreprises commerciales ou rurales. Comme P.A. Godard, il prend soin de montrer la supériorité de la partie simple sur la partie double (Chapitre 3). L'objectif de calcul des coûts est exprimé en ces termes :

"Le prix des objets fabriqués ou des produits d'une manufacture se compose de la valeur des matières premières, des frais de fabrication ou de manutention, plus d'un certain bénéfice que le manufacturier ou fabricant doit retirer." (p.283)

Et, de la même façon que le négociant calcule son bénéfice en pourcentage de ses ventes :

"Le bénéfice du fabricant est ordinairement calculé en raison des capitaux qu'il est obligé d'employer pour l'exploitation de sa fabrique, et qui sont représentés en partie par les machines de toute espèce, les usines, les bâtiments et tous autres objets d'une valeur considérable."

La démarche qu'il propose pour la partie "interne" de la comptabilité peut être résumée dans le schéma suivant, indiquant les comptes créés en remplacement du compte

¹⁹ Jeannin avait peut-être rencontré Godard et subit l'influence de ce dernier au Ministère de l'intérieur.

"Marchandises Générales", et permettant, selon l'auteur, "de suivre pas à pas le mouvement qui s'opère dans une manufacture ou fabrique":

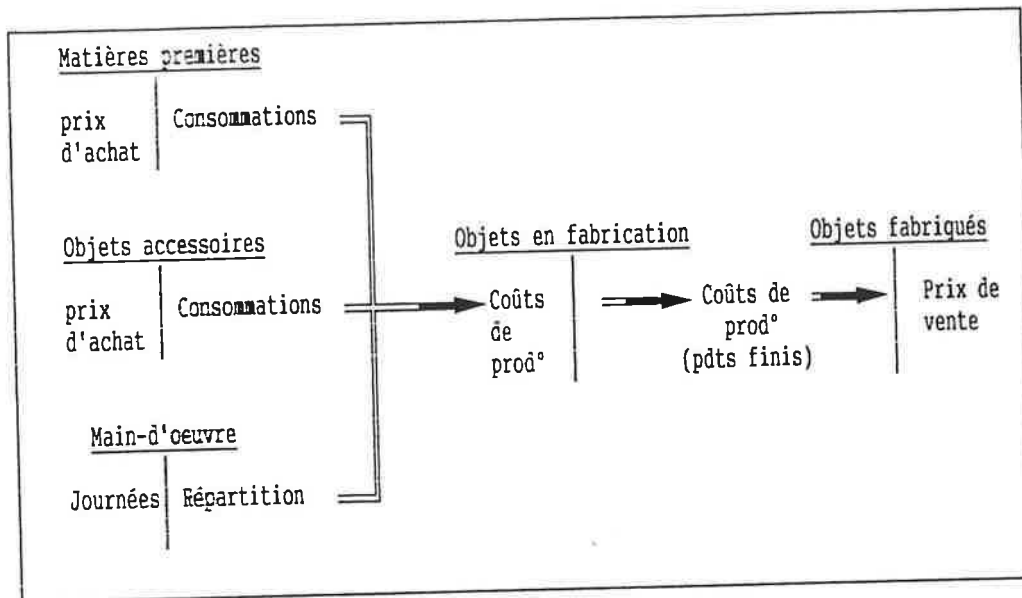


Figure 14

Schéma des écritures

Le compte d'Objets en fabrication est débité des frais au fur et à mesure où ils sont consommés par la fabrication; ce compte est ensuite crédité, par le débit d'Objets fabriqués, du montant des Objets terminés, au coût de production :

"Il est bien entendu que ce prix (coût) devrait être calculé uniquement sur le montant des déboursés, tant en matières premières et journées d'ouvriers et autres accessoires, sans avoir égard au bénéfice du fabricant."

La répartition des différentes charges sur les coûts des différents produits est une objection à laquelle l'auteur répond (p.284) que :

"dans tout établissement où un ordre parfait de comptabilité est établi, on tient exactement note sur des livres auxiliaires des quantités de matières premières livrées à la manutention ainsi que des salaires payés aux ouvriers. ... A l'égard des frais accessoires, on peut se contenter d'en tenir compte d'une manière approximative, à la charge des objets fabriqués."

Hormis ce qui précède, le reste du traité est très classique :

"De tous les comptes que nous avons établis, il n'y a que celui de M/ses Générales qui offre un bénéfice. Pour constater ce bénéfice, il faut faire le relevé des M/ses qui restent en magasin au prix de facture²⁰, et en écrire le montant dans la colonne à droite du compte de Marchandises, précisément comme si on les vendait à prix coûtant." (p.68)

Cela permet de mettre en regard les ventes et le coût d'achat des marchandises vendues. Maurice Jeannin se hasarde par ailleurs à proposer une classification des comptes : selon lui, il en existe quatre catégories :

- Comptes de raison : Capital, P & P, Balance
- Comptes généraux : Caisse, M/ses Générales²¹, EàR, EàP, Dettes diverses, Créances diverses)
- Comptes de détail : (des précédents). Par exemple, "Dépenses de ménage" et "Frais généraux" sont des comptes de détail de P & P.
- Comptes d'ordre.

Pour le XIXème siècle, l'analyse complexe que propose Vlaemminck des théories de la personnification, des duocontistes, des cinquecontistes, etc... pourrait peut-être se résoudre à constater que l'activité industrielle a amené les praticiens à multiplier le nombre de comptes utilisés, puis, dans un souci de synthèse à les classer. Qu'il y ait 2, 3, 4 ou 5 catégories n'a pas, à notre sens, un grand intérêt théorique. Il s'agit d'un mouvement de classification qui prépare le terrain à la normalisation et qui se poursuivra au début du XXème par l'introduction de la numérotation décimale.

Classification —> Numérotation —> Normalisation.

Quand l'auteur parle des comptes de raison, il utilise ce terme de Raison comme un synonyme d'entreprise; au XVème siècle, lorsqu'on ouvrait un compte à un client, on utilisait le terme "ratio" (en latin : le compte); mais ce terme a très vite désigné autant le compte que la personne concernée, donc l'entreprise concernée, d'où le terme de "Raison sociale". C'est ce qui a fait dire à W. Sombart que l'entreprise était née d'abord comme entité comptable, dès que la comptabilité avait engendré le concept d'entreprise en s'interposant entre le négociant et cette dernière. Désignées par le même terme

²⁰ le terme a vraisemblablement changé de sens. Facture est synonyme de fabrication; il doit donc s'agir ici du coût de production.

²¹ Ou les quatre comptes du schéma précédent dans le cas d'une manufacture ou d'une fabrique.

(raison sociale ou livres de raison), l'entreprise et la comptabilité seraient donc soeurs jumelles.

Pour conclure sur l'ouvrage de Mce JEANNIN, nous pouvons remarquer qu'il est parfaitement à l'unisson avec celui de P.A. GODARD paru l'année précédente. Cela est d'autant plus remarquable que les préoccupations professionnelles des deux auteurs étaient apparemment très éloignées. Si le premier peut aussi être considéré comme un praticien, ce ne peut être qu'en raison de sa qualité d'expert en matières commerciales, et non pas en raison de sa qualité d'attaché à la comptabilité générale du ministère de l'intérieur. En effet, la comptabilité qui se pratiquait dans les ministères et qui concernait les dépenses publiques était, de l'aveu même de l'auteur, de nature toute différente de celle des commerçants, même si elle s'appuyait sur le principe des parties doubles.

Il faudra attendre 1842 et le livre de L. MEZIERES pour que la démarche qui consiste à réunir comptabilité industrielle et commerciale dans le cadre des parties doubles soit reprise dans un ouvrage de comptabilité.

L. MEZIERES publia en 1842 un ouvrage intitulé :

"Comptabilité commerciale, industrielle et manufacturière,
ou cours théorique et pratique
de la tenue des livres en partie double,
enseignée aux élèves de l'école royale d'Arts et Métiers
de Chalons-sur-marne."

L'auteur indique qu'il enseigne depuis de longues années dans l'établissement qu'il cite dans le titre et Reymondin indique qu'il y faisait également office d'agent comptable. Il avait été un collaborateur attentif, puisqu'il indique dans l'avertissement :

"Nous avons également profité des améliorations apportées dans la comptabilité des ateliers de l'école d'Arts et Métiers de Châlons, par Mr Vincent, ingénieur de marine et directeur de cet établissement de 1832 à 1838."

Cet établissement était le fruit des efforts du régime napoléonien pour développer l'enseignement technique en France;

c'est l'une des deux écoles d'Arts et métiers créées en province avec son homologue de Beaupréau (près d'Angers). D'abord installée à Compiègne, cette école a hérité pour une part de celle ouverte en 1786 à Liancourt par le Duc de la Rochefoucault, promu en 1806 inspecteur général de ces établissements (Bergeron 1972, p.45).

Le livre de Mézières est le premier manuel issu d'une expérience à la fois pédagogique et pratique; il a connu au moins cinq éditions, la cinquième datant de 1862. Dans la première édition de 1842, Mézières affirme qu'il ne connaît pas d'ouvrage "où la comptabilité commerciale soit réunie à la comptabilité industrielle et manufacturière"; dans le cas probable où il serait de bonne foi, il y a là une indication sur le faible tirage et la faible diffusion des ouvrages de ses prédécesseurs. Selon Mézières, il existe deux classes de comptes :²²

- 1 - Les comptes généraux, qui représentent la personne pour laquelle les comptes sont tenus.
- 2 - Les comptes personnels, qui représentent les dettes actives et passives à l'égard des personnes avec qui l'ont fait des affaires à terme.

Dans les comptes généraux, on trouve l'argent, les billets, les marchandises, les objets confectionnés. Pour chacun de ces éléments, on note soigneusement ce qu'on donne et reçoit, mais aussi ce qui reste de ces mêmes valeurs. L'auteur indique six comptes généraux "qui nous représentent dans toutes les opérations où nous devons être personnellement débités ou crédités":

- | | |
|--------------------------|--|
| 1 - Caisse | 2 - Matières, outils, mobiliers et immeubles |
| 3 - Billets à recevoir | 4 - Billets à payer |
| 5 - Objets confectionnés | 6 - Capital |

L'absence d'un compte de pertes et profits semble compensée par le fait que les charges et produits exceptionnels sont directement enregistrés dans le compte de capital. Le fonctionnement de ces comptes ne présente pas de différences notables par rapport au modèle que proposait Godard ou Jeannin.

L'idée qui se dégage des ouvrages que nous venons d'examiner est que pour suivre les transformations successives des capitaux investis dans l'industrie, il est nécessaire de sortir

²² Cette distinction était également opérée par Edmond Degranges (fils)

des formules usitées dans le commerce, tout en "récupérant" le principe d'une comptabilité tenue en partie double; pour suivre les transformations des capitaux, il faut multiplier les comptes généraux de façon pertinente. Courcelle-Seneuil (1854, p. 262) explique comment on y arrive : en recherchant les renseignements que chaque industriel désire trouver dans ses livres, indépendamment de sa situation générale et de sa situation particulière envers ses débiteurs et ses créanciers.

§3 - des ouvrages isolés aux manuels scolaires

Parmi les auteurs dont nous avons parlé précédemment, certains enseignaient la comptabilité; mais l'enseignement de cette discipline allait connaître au début des années 1860 un essor important, entraînant un développement de manuels scolaires ad hoc. La révolution industrielle qui s'amplifie, la théorie de la comptabilité qui s'affirme, autant de conditions qui rendent possibles et nécessaires de nouveaux développements de l'enseignement. La loi de 1865 sur l'enseignement secondaire spécial allait fournir une impulsion sensible à l'enseignement de la comptabilité industrielle. Parmi les manuels, nous avons choisi de décrire celui de Joseph Barré, professeur à l'ESCP; ce manuel, dont la première édition date de 1872, a explicitement été rédigé conformément au programme de l'Ecole et a connu plusieurs rééditions. Ce livre n'est pas celui d'un précurseur ni pour l'exposé des techniques comptables, ni pour la découverte de nouvelles méthodes de calcul; il livre témoigne simplement de l'arrivée à maturité du système de comptabilité industrielle. Il s'agit en effet d'un cours, rédigé conformément à un programme scolaire; il y a donc là l'indication d'un certain niveau de diffusion et de maturité de la technique ainsi décrite et enseignée.

La définition qu'il donne de la comptabilité (p.2) exprime la nature de la partie double et pourrait encore aujourd'hui figurer dans tous les manuels :

"La comptabilité a donc pour but de suivre successivement les différentes transformations de valeurs effectuées par le commerçant, de les reproduire par ordre de date, de les grouper dans des comptes exprimant la nature même des opérations, en ayant soin de ne mettre dans le même compte que les opérations de même nature, afin d'arriver, à un moment donné, à connaître le résultat des transactions, c'est-à-dire le bénéfice ou la perte."

La conception de l'auteur est de distinguer six comptes généraux (p.63): Caisse, Marchandises Générales, Effets à

Payer, Effets à Recevoir, Pertes et Profits et Capital. Ces comptes généraux décrivent la situation du négociant, et peuvent être subdivisés, comme le compte de Pertes et Profits

en	Frais généraux	Patentes et contributions
	Loyers	Dépenses de maison
	Appointements	Frais judiciaires
	Frais d'entretien, etc...	

de la même façon, le compte "Marchandises Générales" peut également être subdivisé entre les catégories de marchandises vendues par le commerçant.

Les comptes personnels sont ceux des diverses personnes avec lesquelles le commerçant fait des affaires à terme et décrivent la situation débitrice ou créditrice de ces personnes vis-à-vis du négociant. Par ailleurs, il ne craint pas d'affirmer, conformément aux idées en vogue à l'époque : (p.60) "La comptabilité étant une science exacte, doit se raisonner mathématiquement." Comme beaucoup d'autres auteurs de son époque, il indique qu'il existe deux façons de tenir la comptabilité, en partie simple et en partie double, mais qu'il ne traite que de la partie double, ce procédé s'étant largement imposé.

A l'instar de P.A. Godard, et dans un élan pédagogique tout à fait louable, il introduit son sujet à l'aide de considérations historiques sur les origines de la monnaie, du crédit et du papier monnaie. On peut même supposer, tant la ressemblance est forte, que Joseph Barré avait lu le livre de P.A. Godard; il ne le cite cependant pas. Comme P.A. Godard il rappelle que trois comptes suffisent pour décrire l'activité d'un commerce au comptant :

- le compte "Capital" représente l'avoir du commerçant.
- le compte "Marchandises Générales" représente toutes les transactions faites au moyen de marchandises.
- le compte "Caisse" enregistre toutes les opérations en espèces.

A partir du fonctionnement de ces trois comptes, tous les mécanismes fondamentaux sont éclairés. Mais dès qu'il s'agit de parler de comptabilité industrielle, il faut décomposer le compte Marchandises Générales en autant de comptes qu'il est nécessaire pour décrire²³ le processus de production. Et pour expliquer les mécanismes de la comptabilité dans une entreprise

23 le mot est volontairement utilisé ici avec ses deux sens de montrer d'une part, et de suivre un cheminement d'autre part.

industrielle, l'auteur se contente de raisonner à partir d'un exemple. Il construit, comme le font tous les enseignants aujourd'hui encore, un cas dans lequel il imagine tous les cas de figure les plus courants. Son exposé figure dans le deuxième comptoir et porte sur une entreprise de fabrication de bougies. L'auteur décrit les 83 opérations réalisées par cette entreprise au cours du mois de janvier 1870; la première de ces opérations étant la constitution et la seconde la libération du premier quart du capital par les actionnaires, conformément aux statuts.

L'entreprise en question achète huit matières premières différentes²⁴ et fabrique quatre produits²⁵ dont les ventes sont regroupées dans deux comptes: "Stéarinerie" et "Coulerie". Le "cas" commence par l'enregistrement des opérations externes:

- 1) Constitution de la société : Peu d'originalité par rapport à ce que nous pratiquons aujourd'hui, car il s'agit d'une version très simplifiée..
- 2) Frais généraux et de premier établissement

de Frais à Caisse

- 3) Achats de matières premières²⁶

de Matière X à (pour le net à payer) Caisse

Quand ils figurent sur la facture, les escomptes obtenus ne sont pas enregistrés dans des comptes séparés, alors que la pratique des grandes entreprises que nous avons étudié était différente.

- 4) Ventes de stéarine, de bougies, d'oléine

de "Client X"(ou Caisse) à "Stéarinerie", ou "Coulerie"

Lorsque des escomptes sont accordés, c'est l'écriture inverse qui est passée. Les commissions sont enregistrées dans le compte de frais du même nom.

²⁴ Suif, combustible, graisses, mèches tressées, huile de palme, emballages, acide sulfurique, étiquettes et étuis

²⁵ Stéarine, oléine, goudrons et bougies figurant à l'inventaire à leur prix de revient.

²⁶ Consignation d'emballages inclus. Quand les emballages reviennent, c'est l'écriture inverse qui est passée.

5) Règlements (Chèques, traites) Enregistrements semblables à ce que nous pratiquons.

6) Paiement des ouvriers et des employés

Les salaires d'ouvriers sont portés au débit d'un compte "Main-d'oeuvre", alors que les appointements des employés sont portés au débit de "Frais Généraux". Ceux payés aux employés du bureau de St-Denis et aux contremaîtres des ateliers sont portés au débit d'un compte "Frais généraux de fabrication". Il semble donc que cette distinction ait pour but de séparer

- 1 - les charges directes par rapport à un produit
- 2 - les charges directes par rapport à un établissement²⁷
- 3 - les charges indirectes.

On enregistre ensuite les opérations internes. Il s'agit d'enregistrements réalisés en fin de période, le mois généralement, et censés traduire les flux internes du mois. En premier lieu, le compte main-d'oeuvre (débité des salaires versés) est soldé par les débits des comptes "Stéarinerie" et "Coulerie" pour lesquels les ouvriers ont travaillé. Ensuite, les comptes de matières sont crédités des montants consommés par les débits des comptes "Stéarinerie" et "Coulerie". De la même façon, on passe une écriture de "Coulerie" à "Stéarinerie" pour le montant de la stéarine versée à la coulerie. Les comptes "Frais Généraux", "Entretien" et "Commissions" sont crédités par le débit de "Stéarinerie" pour faire supporter à ce dernier les frais en question. Les frais généraux sont répartis entre "Stéarinerie" et "Coulerie" proportionnellement au chiffre d'affaires prévisible du mois. L'amortissement est comptabilisé en passant :

de Profits & Pertes à Mobilier
Frais de premier établissement

Les comptes "Entretien" et "Agios" sont soldés par le débit de "Pertes & Profits". La portion des "Frais Généraux" imputables à l'exercice est également reversée dans "Pertes & Profits". A ce moment, les soldes des comptes "stéarinerie" et

²⁷ Courcelle-Seneuil (1854, p. 199) exprimait également l'idée selon laquelle les frais généraux pouvaient être spéciaux par rapports à un groupe de produits. Il précisait en outre que la plupart des frais généraux n'étaient fixes que dans la limite d'une structure de production donnée.

"coulerie" représentent les résultats réalisés par ces deux activités. Ces soldes sont donc virés au débit de "Pertes & Profits". Enfin, le compte "Pertes & Profits" est lui-même soldé pour effectuer la répartition du résultat; les comptes crédités sont : "Intérêt 5%", "Fonds de réserve", "Leblanc, C/c" et "dividendes à répartir"

Il ne reste plus qu'à transporter les comptes non soldés au Bilan. Parmi ces comptes, il convient de remarquer que "Frais de premier établissement" n'est pas soldé, non plus que "Frais généraux". Les soldes de ces comptes représentent autant du petit matériel, sorte de charges constatées d'avance dans les bureaux, que des frais portés à l'actif pour en répartir la charge sur plusieurs exercices. Sur la période considérée (Janvier), seul le mobilier fait l'objet d'un amortissement.

Avant de quitter Joseph Barré, nous devons évoquer le problème des prix de cessions internes; il n'est pas traité dans les mêmes termes qu'aujourd'hui; cependant, l'idée apparaît selon laquelle deux centres d'activité distincts, appartenant à la même entreprise, peuvent se vendre des produits et des services à un prix dont le montant doit faire l'objet d'une réflexion. L'imputation des frais généraux est le support d'une telle réflexion (p.168):

"La deuxième démarche, la plus rationnelle, est celle que nous avons suivie et qui consiste à considérer notre compte de fabrication de bougies comme un client à qui nous livrons notre produit principal, la stéarine, au cours moyen; c'est-à-dire avec le même bénéfice que si nous livrions notre produit au dehors. Dans cette situation, il ne serait donc pas juste de faire supporter à cette fabrication des frais généraux autres que ceux nécessités directement par la fabrication, et que nous appelons frais généraux de fabrication. Et cela est juste. En effet, au lieu de livrer à notre fabrication nos produits, supposons que nous les livrons à Mr Dumont; nos frais généraux serait identiquement les mêmes. ... Mr Dumont, achetant notre stéarine, la manipulerait pour la transformer en bougies, vendrait ce nouveau produit et en retirerait un bénéfice. Mais, dans notre hypothèse, c'est nous qui, après la transformation, vendons ce nouveau produit; le nouveau bénéfice réalisé vient donc s'ajouter au bénéfice réalisé sur la vente de la stéarine. Par conséquent la fabrication de la stéarine doit seule supporter les charges autres que celles provenant directement de la fabrication des bougies."

Pour conclure à propos de cet auteur, nous dirons que le livre de Joseph Barré a le mérite, par rapport à ses contemporains, d'être complet d'une part, et de faire l'objet d'un enseignement d'autre part. D'autres avaient fait mieux et

bien avant. Mais à partir de ces années 1870, le système est bien établi, tant dans la littérature que dans les grandes entreprises, et c'est de cela dont l'enseignement de Joseph Barré témoigne.

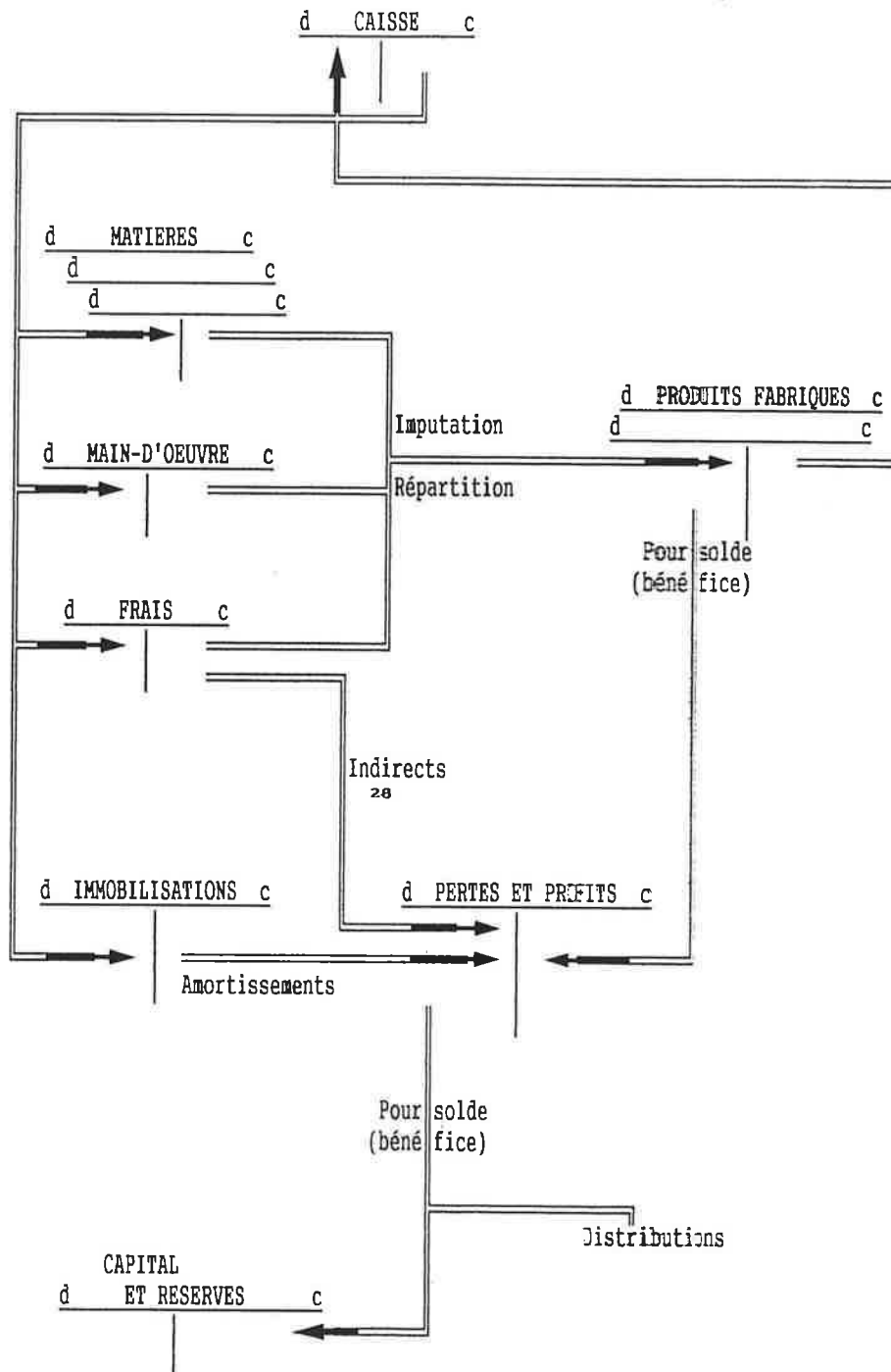


Figure 15 Schéma des écritures

28 Entretien des bâtiments est viré à P&P, alors qu'entretien des machines est viré à "Stéarinerie"

Section 5 - Les développements de l'économie industrielle

§1 - Prix de revient et libre-échange

Les principes de la comptabilité industrielle avaient déjà été présentés par P.A. Godard dès 1827; ils faisaient même l'objet d'un enseignement à l'école Royale des Arts et Métiers de Châlons. Il ne s'agissait cependant que d'une extension de la partie double à l'activité manufacturière, remplaçant le compte marchandises générales par des comptes d'objets fabriqués.

A partir des années 1860 en revanche, on parle d'économie industrielle¹, dont la comptabilité du même nom n'est qu'une branche chargée d'obtenir les informations de base nécessaires à la réflexion des décideurs. Cette discipline faisait l'objet d'un enseignement spécifique, au moins à l'Ecole Supérieure de Commerce de Paris. L'intégration de la comptabilité dans cet ensemble plus vaste marque la volonté de réfléchir aux "produits" du système comptable beaucoup plus qu'à la technique elle-même, déjà maîtrisée depuis plusieurs décennies. Cette économie industrielle, par les thèmes dont elle traite et les techniques qu'elle emploie, peut être considérée comme l'ancêtre de ce que nous appelons aujourd'hui la gestion.

Sur la base du succès obtenu par son livre publié en 1865², et avant d'en sortir une seconde édition en 1880, Ch. A. Guilbault avait publié en 1877 un "Traité d'économie et d'organisation industrielles" dans lequel il développait les concepts indispensables et les règles générales qui doivent servir de guide dans la recherche du prix de revient. Il ne s'agissait plus de la technique de création des informations comptables, mais des explications nécessaires à leur maniement et à leur utilisation efficaces pour "faire en sorte que, chaque chose venant à sa place, il n'y ait ni temps perdu, ni mouvement sans but, ni efforts sans résultat..". Il définissait alors l'économie

1 Adolphe-Jérôme Blanqui avait publié en 1838 un livre intitulé "Cours d'économie industrielle", cours qu'il dispensait effectivement au Conservatoire des Arts et Métiers. Contrairement aux autres ouvrages traitant le même thème après 1856, Blanqui n'aborde ni le problème de la comptabilité des entreprises, ni celui du calcul des prix de revient.

2 "Traité de comptabilité et d'administration industrielles". L'auteur affirme qu'il a derrière lui une pratique de 25 ans pendant laquelle il a "organisé quelques comptabilités industrielles fonctionnant sans tâtonnements".

industrielle comme: "l'économie au point de vue spécial des opérations de l'industrie." Cette nouvelle discipline voulait sortir du cadre inadéquat de l'économie politique, trop éloigné des préoccupations pratiques des gestionnaires; avant que le terme d'économie industrielle ne soit consacré, PA Godard avait d'ailleurs publié en 1835 "De l'économie politique en matière commerciale", dont le titre peut être considéré comme une autre définition de l'économie industrielle. Si la période 1820-1860 a vu la mise au point d'une nouvelle technique (la comptabilité industrielle), l'après-1860 marque l'avènement d'une nouvelle discipline (l'économie industrielle).

La réflexion approfondie qui s'est engagée à cette époque sur les composantes des prix de revient doit être mise en rapport avec les changements importants intervenus dans l'activité industrielle en France, après l'accord de libéralisation des échanges signé en 1860 entre la France et l'Angleterre³. Les conditions de la concurrence s'en trouvaient profondément modifiées et la nécessité d'une compétitivité accrue des entreprises françaises ne pouvait qu'accélérer la réflexion sur l'instrument de mesure fondamental des performances pour une entreprise : le prix de revient.

Dans son second livre, Guilbault commence par une dissertation sur le thème : "Libre-échange et prix de revient". La base documentaire de cet exposé est constituée des enquêtes faites sous l'Empire, de 1857 à 1869, sur les grandes industries françaises. Les protections douanières dont bénéficiaient les industriels français étaient jugées préjudiciables à leurs intérêts, car elles ne les incitaient pas à améliorer leurs prix de revient; pour autant, ces mêmes industriels, hommes pratiques et plein de bon sens, ne s'étaient pas non plus laissés éblouir par les théoriciens de la liberté absolue des échanges⁴. La constatation de prix de revient plus élevés chez eux qu'à l'étranger les conduisaient à une certaine circonspection. Et c'est le point essentiel : il faut pour pouvoir apprécier une telle situation et la politique industrielle adéquate, connaître précisément et sans

3 Ce traité eut également des conséquences juridiques : les sociétés de type anglais pouvaient se créer sur notre territoire, rendant caduque notre législation sur les sociétés et aboutissant à la promulgation de la loi de juillet 1867.

4 Une quarantaine d'années auparavant, PA Godard (1835), tout en défendant un régime réglementaire et franchement protectionniste, liait déjà la réflexion sur le protectionnisme à de longs développements sur les composantes des prix de revient.

contestation possible les prix de revient. Guilbault appelle donc de ses vœux, de façon quelque peu candide⁵, la mise en place d'une méthode de calcul universellement reconnue. En attendant, il rend hommage au bon sens des industriels qui ont su conseiller efficacement le gouvernement pour que ce dernier, tout en ouvrant assez largement la barrière de nos douanes, prenne des mesures capables de conserver nos industries essentielles. L'auteur termine son exposé préliminaire en constatant "l'influence considérable que le capital acquiert dans la détermination du prix de revient des choses"; nous y verrons une des causes du perfectionnement rapide des techniques d'amortissement dans ce troisième tiers du siècle.

L'importance accrue accordée à un calcul fiable des prix de revient supposait que l'on se donne les moyens de cette ambition; le développement industriel et celui de la théorie de la comptabilité requéraient une augmentation sensible du nombre et de la qualification des gestionnaires en général et des comptables en particulier. Paul Coq (1876), dans son "Cours d'économie industrielle" aborde le problème de l'enseignement technique en général et de celui de la gestion en particulier à cette époque en France. Dans l'introduction, l'auteur fustige le système éducatif de notre pays qui produit d'excellents latinistes mais de bien piètres gestionnaires; ces études

"sont profitables pour l'esprit et constituent une préparation excellente et nécessaire à toutes les professions libérales. Mais elles ne préparent pas comme chez les Anglais, les Allemands, à entrer de bonne heure dans les affaires." (p.ix)

Non seulement l'instruction pratique manque, mais d'autres barrages se dressent qui arrêtent l'esprit d'entreprise; plus loin, l'auteur cite Alphonse Pallu, maire du Vésinet et ancien directeur des mines et fonderies de Pontgibaud:

"C'est ainsi que l'industrie, se heurtant sans cesse contre une administration composée souvent d'hommes éminents, sans doute, mais ne possédant que des connaissances purement spéculatives, se voit chaque jour arrêtée dans son développement parce qu'elle rencontre couramment sur son chemin, en France surtout, des hommes qui ne parlent ni ne comprennent sa langue."

En 1833, une loi traitant de l'enseignement avait créé un enseignement intermédiaire entre l'enseignement primaire et

⁵ Il est fidèle en cela à son idéal positiviste, à sa foi dans la science et les solutions universelles.

l'enseignement secondaire classique; selon Paul Coq, c'est dans ce sillage que fut créée, aux environs de 1840, l'Ecole Supérieure de Commerce de Paris⁶ comme un établissement d'enseignement "primaire supérieur". En 1865, une autre loi permettait de développer cet enseignement technique commercial, baptisé "Enseignement secondaire spécial" et y introduisait l'enseignement de l'économie et de la législation. C'est pourquoi Paul Coq, Professeur à l'Ecole Supérieure de Commerce de Paris, est fier de dire que "l'école" bénéficie d'un enseignement d'économie industrielle depuis 1866, en réponse au vote de la loi de 1865. Il regrette néanmoins que les écoles enseignant la science économique soient beaucoup plus nombreuses en Angleterre qu'en France et que cet enseignement ne puisse pénétrer, chez nous, dans les lycées et des collèges. A partir du milieu des années 1860, ce retard allait progressivement être comblé.

Barlet (1861)⁷, indiquait dans sa préface que plusieurs ingénieurs, frais émoulus de l'Ecole des Mines (Belgique), se trouvaient arrêtés dans leur carrière, faute de connaître la comptabilité. Le besoin de formation en gestion pour l'encadrement supérieur était donc aussi fort en Belgique qu'en France.

§2 - L'évolution de la technique comptable.

On observe, au travers des ouvrages de comptabilité industrielle de l'époque, un double mouvement dans l'évolution de la technique comptable : d'une part on cherche à affirmer des principes généraux pour la construction des plans de comptes; le caractère scientifique de la comptabilité est mis en évidence, préfigurant la volonté de standardisation, phénomène dont les effets ne se feront véritablement sentir que dans les années 1910 et 1920; d'autre part on cherche dans chaque industrie et dans chaque entreprise à créer le système comptable le plus proche possible d'un processus de production particulier. Le dépassement de ce double mouvement d'intégration et de différenciation n'interviendra qu'avec la

⁶ Coq commet une erreur de deux décennies puisque c'est bien en 1820 que fut fondée l'ESCP.

⁷ "Tenue des livres appliquée à la comptabilité des mines de houilles, des hauts-fourneaux et des usines à fer". Ce livre est le cinquième volume d'un "Cours complet d'études commerciales et industrielles". L'auteur était professeur de Sciences Commerciales et d'Economie Politique à l'Athénée Royal de Liège.

séparation de la comptabilité dite "générale" d'avec la comptabilité industrielle.

En 1862, F.S. Heudicourt⁸ établit une distinction entre comptabilité industrielle et comptabilité financière, "confondues l'une et l'autre dans la comptabilité générale". Il faut cependant se méfier de l'évolution du sens des mots. La comptabilité financière représente pour l'auteur la comptabilité des opérations ayant une contrepartie financière, c'est-à-dire la comptabilité "externe", proche de celle que nous appelons "générale" aujourd'hui. La comptabilité industrielle permet "de suivre les matières premières dans leurs transformations, si simples ou si variées, si rares ou si nombreuses qu'elles soient, depuis l'heure où elles sont mises en oeuvre, jusqu'au jour où elles peuvent être livrées au public." Quant à la comptabilité générale (celle des comptes généraux), elle était appelée ainsi par opposition à la comptabilité auxiliaire. Le terme de comptabilité générale ne deviendra synonyme de comptabilité financière qu'au début du XXème siècle, pour décrire la généralité des entreprises auxquelles elle s'applique, et non la généralité des comptes qu'elle regroupe.

Plus loin, on retrouve la distinction que faisait déjà A. Payen en 1817 entre ce qu'il appelait la première et la deuxième comptabilité

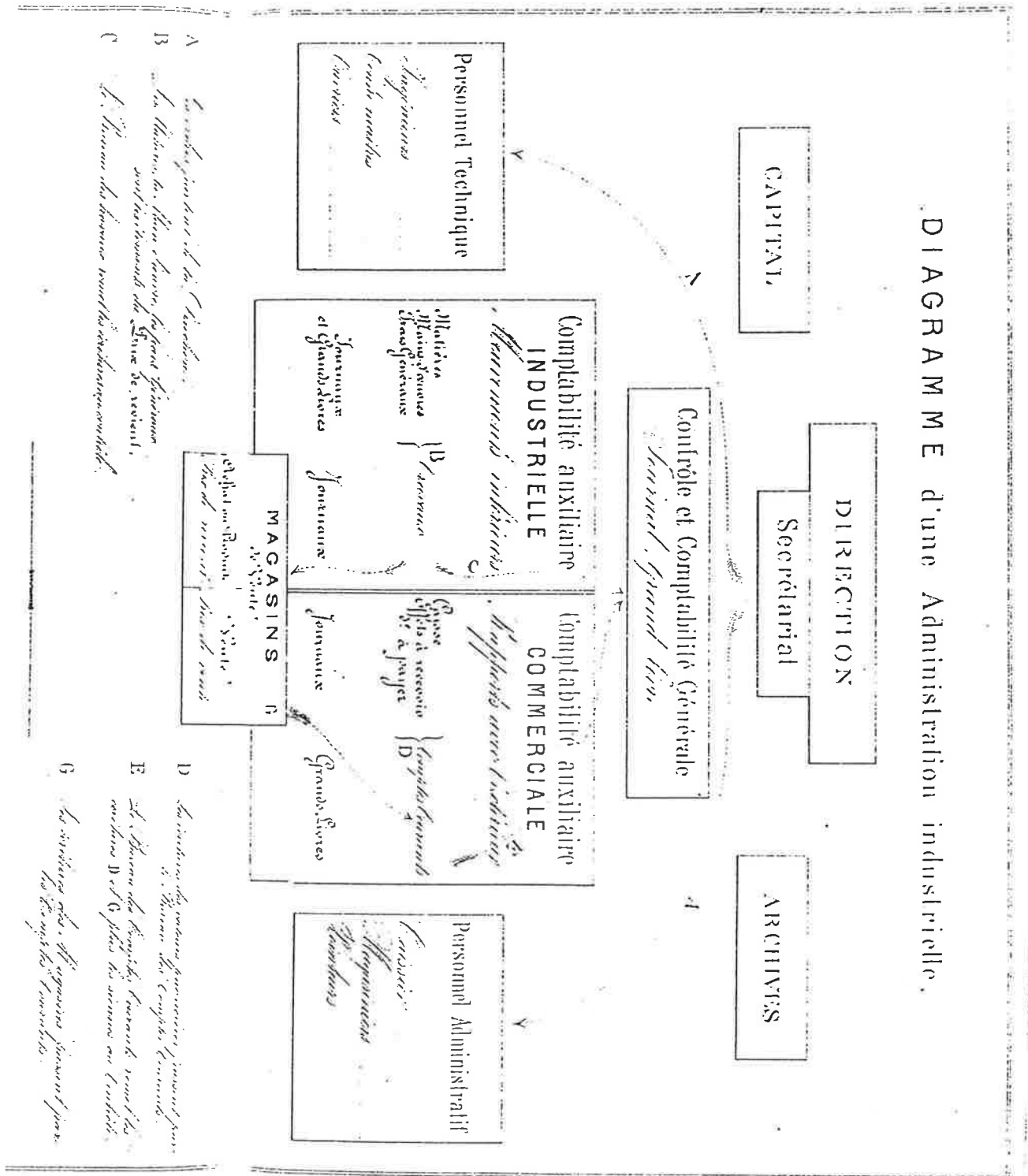
"Toute comptabilité industrielle a pour but de rendre un compte exact, par application, des ~~sommes~~ totales dépensées par la comptabilité financière."

La comptabilité financière enregistre, dans des comptes généraux et par nature, toutes les charges décaissables : achats, main-d'oeuvre, frais généraux. Toutes ces dépenses de fabrication réunies donnent le même total que celles qui sont inscrites aux débits des différents comptes de machines, d'appareils et d'objets en fabrication dans les comptes de la comptabilité industrielle. Cependant, pour faire s'accorder les dépenses de la comptabilité industrielle (par destination), et celles de la comptabilité financière (par nature),

"il faut joindre, aux montants des objets construits dans l'exercice, le montant des matières non employées dans le magasin, lors de l'inventaire qui clôt cet exercice."

⁸ Chef de comptabilité de la maison Cail & C^o, auteur des "Etudes sur la comptabilité industrielle."

Guilbault (1865) proposait une distinction équivalente, mais préférait parler de comptabilité commerciale plutôt que de comptabilité financière (Voir diagramme d'une Administration industrielle, tiré d'un complément à son manuel, publié en 1877, et intitulé "Atlas de comptabilité et d'Administration industrielle"). La même distinction était établie par Barlet (1861).



Nous transcrivons ci après le bas du document en raison de sa faible lisibilité:

- | | |
|--|--|
| A Les ordres partent de la Direction. | D Les écritures des valeurs financières passent par le Bureau des Comptes Courants. |
| B Les Matières, la Main-d'oeuvre, les frais Généraux sont les éléments du Prix de Revient. | E Le Bureau des Comptes Courants remet les écritures D et G + les siennes au Contrôle. |
| C Le bureau des travaux remet les écritures au contrôle. | G Les écritures des Magasins passent par les Comptes Courants. |

Le même Guilbault (1865) précise la distinction qu'il établit entre comptabilité et tenue des livres : (p.2)

"La comptabilité est la science des comptes; elle sait grouper le détail des opérations de manière à en faire ressortir certains points que le négociant ou l'industriel ne doit jamais perdre de vue pour la direction des affaires⁹. La comptabilité organise le travail; elle imprime aux écritures le mouvement qui lui paraît propre à un résultat qu'elle s'est proposé d'avance; elle procède de l'organisation première, c'est le trait d'union qui lie le capital au travail en montrant leur rapport constant.

La tenue des livres, au contraire, se borne à enregistrer, dans un ordre méthodique et suivant des formules usitées, les opérations qui lui sont indiquées par la comptabilité. Le teneur de livres doit cependant comprendre ce qu'il fait et compléter, par le soin qu'il apporte à son travail, l'oeuvre dont l'exécution lui a été confiée."

Cette distinction est relativement originale pour l'époque car elle explicite la division du travail entre concepteurs et opérateurs des systèmes d'information comptables.

Comme beaucoup d'autres auteurs, Guilbault propose une classification des comptes; selon lui, six comptes généraux sont indispensables¹⁰ (Préface p.x) : Caisse, Effets à Recevoir, Effets à Payer, Marchandises Générales, Pertes & Profits et Capital Nominal. Ces comptes généraux sont ceux que l'industriel ou le négociant ouvre aux diverses valeurs qui composent son capital; en cela, ils s'opposent traditionnellement aux comptes particuliers que l'on ouvre aux clients ou aux fournisseurs. Il semble que les conceptions de l'auteur aient évolué entre la première édition et la seconde (1880), puisqu'à ce moment il préfère parler de deux catégories de comptes généraux :

9 On remarque au passage l'utilité essentiellement interne des informations comptables. L'image comptable n'est destinée qu'aux gestionnaires.

10 Desgranges (1795) en proposait cinq, Godard (1827) trois et Chevandier de Valdrôme (1878) dix.

- 1°) Ceux qui représentent les valeurs connues du capital ou ses transformations (Comptes généraux du capital).
- 2°) Ceux qui représentent transitoirement les variations en plus ou en moins du capital dans les transactions, et auxquels il donne le titre générique de comptes généraux d'exploitation. Selon l'auteur, ces comptes d'exploitation ne peuvent être ni actifs, ni passifs; c'est-à-dire qu'ils ne peuvent représenter ni un bien, ni une créance, ni une dette, mais seulement un résultat.

Plus loin (p.123), il nous propose une autre classification des comptes, plus détaillée :

1ère espèce . Les comptes de l'apport social, au nombre de quatre : Capital, Amortissement (des biens), Réserve, Emprunts et Obligations.

2ème espèce . Les comptes généraux du capital, ou moyens d'action.

Les moyens d'action	1 - Immeuble, outillage, mobilier
se divisent	2 - Matières et marchandises ¹¹
en <u>5 classes</u>	3 - Caisse et Effets
	4 - Fabrications et travaux
	5 - Capitaux en participation

3ème espèce . Les comptes courants débiteurs ou créanciers

4ème espèce . Les comptes d'exploitation ou de Pertes & Profits

Les comptes	1 - Frais généraux ¹²
d'exploitation	2 - Comptes de ventes ¹³
se divisent	3 - Comptes d'ordre ¹⁴
en <u>4 classes</u>	4 - Compte d'exploitation ou de liquidation d'exercice ¹⁵

La volonté de classification qui s'affirme dans ces années constitue un prélude à la classification décimale qui préoccupera quelques auteurs dans la première décennie du siècle suivant (Gabriel Faure et Paul Otlet en particulier)¹⁶.

11 valorisés au coût unitaire moyen pondéré, nous y reviendrons plus loin.

12 dans lesquels il convient de distinguer ceux qui sont fixes et ceux qui sont variables

13 débités au prix de revient et crédités au prix de vente.

14 Il s'agit de l'équivalent de nos actuelles charges payées d'avance, provisions pour risques et charges et charges à répartir. L'auteur donne plusieurs exemples, ce qui nous a permis cette interprétation.

15 permet de solder les comptes de pertes et profits, équivalent de notre compte de résultat.

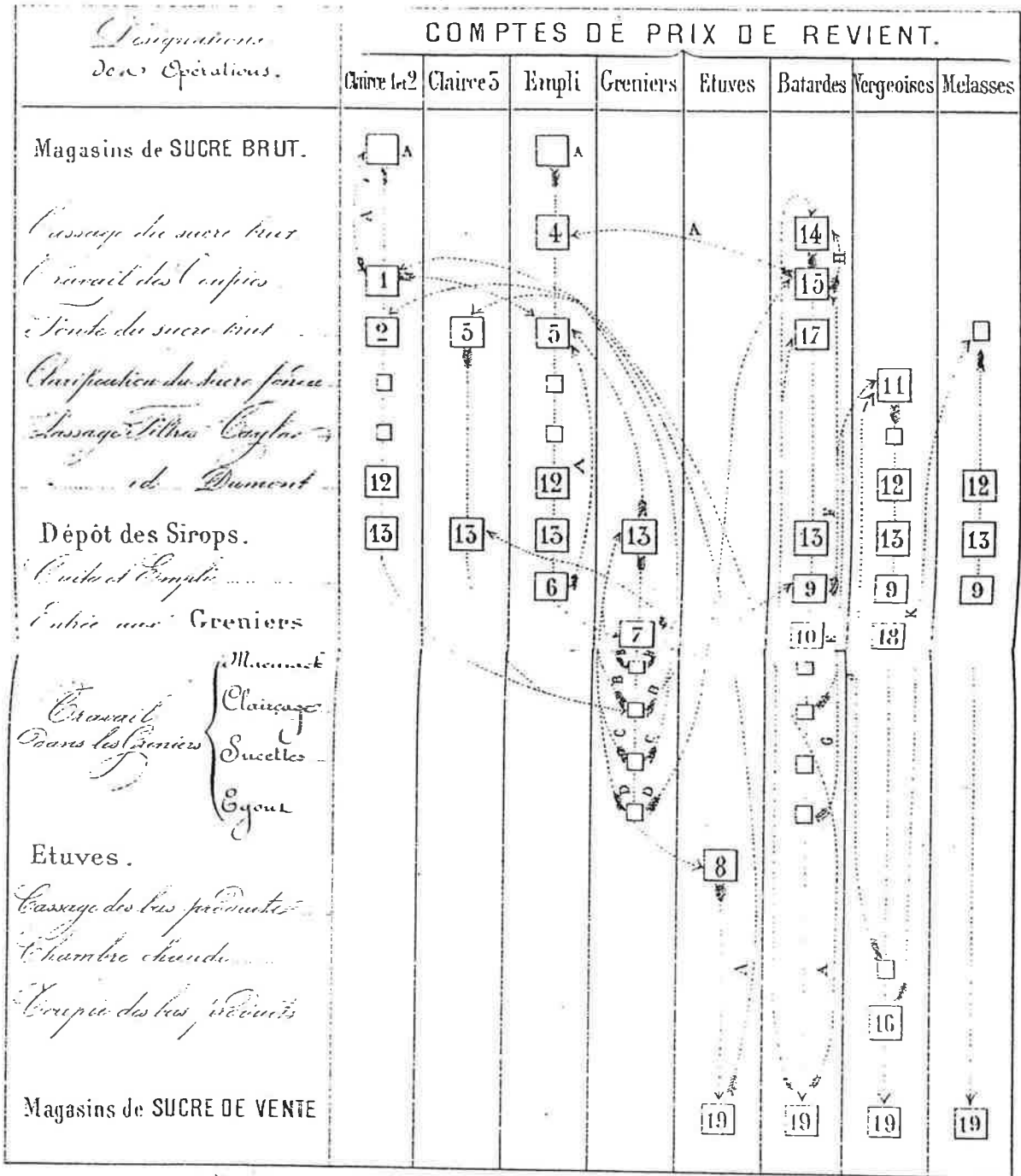
16 Gabriel FAURE, "La classification décimale et son emploi en comptabilité", publié en 1909 dans le bulletin de l'Institut International de Bibliographie. Dans le même bulletin, Paul OTLET avait publié en 1901 "Comment classer les pièces et les documents des sociétés industrielles: le bilan".

Parallèlement à ce mouvement vers la standardisation, on observe la volonté de créer des systèmes comptables adaptés à chaque processus de production particulier; comme nous l'avons vu plus haut (section 1 du présent chapitre), de nombreux ouvrages proposent des systèmes pour chaque secteur d'activité ou chaque type d'activité. Heudicourt (1862), par exemple, distingue les calculs de coûts selon qu'ils sont réalisés pour chaque commande ou qu'ils concernent un ensemble de produits identiques, un peu comme les anglo-saxons distinguent le "job order costing" du "process costing".

"Nous établissons deux sortes de fabrications: fabrications générales et fabrications spéciales. Les fabrications générales sont celles des comptes: forges, fonderies, etc... parce qu'il n'est pas possible, dans ces ateliers, d'établir le prix de revient de chaque pièce, et qu'on ne peut établir qu'un prix de revient moyen au 100 kg."

Dans son "Atlas", Guilbault (diagramme N°30, page suivante) tente de clarifier l'enchaînement des phases du processus de production afin de servir de base au modèle d'enregistrement dans les comptes; l'exercice n'est bien sûr possible qu'à partir d'une activité particulière, ici la production du sucre. La forme est celle de nos actuels diagrammes de circulation des documents. en bas de la feuille, la Valeur Spécifique du Sucre est indiquée "d'après le degré d'avancement du travail indiqué au diagramme". On y apprend d'autre part que les numéros portés dans les carrés sont ceux des modèles qui servent aux constatations originaires du Travail technique par la Comptabilité.

DIAGRAMME
du Travail Technico et des Comptes
qu'il nécessite.



Valence spirituelle
du Sucre.

dépense de sucre en sucre
en sucre en sucre
en sucre en sucre

A. Sucre brut 100
B. Sucre brut de raffinage 80
C. Sucre concis de raffinage 70
D. Sucre concis de raffinage 70
E. Sucre blanc de raffinage 50
F. Sucre blanc de raffinage 45
G. Sucre blanc de raffinage 35
H. Classement de raffinage 100
I. Sucre vergé à épave 45
K. Sucre induré brut 40
L. Sucre induré brut 40

Maunack
Clairage
Sucelles
Eyout

Classement des bas produits
Chambre chaude
Comptes des bas produits

N° 30. RAFFINERIE. COMPTABILITÉ AUXILIAIRE. N° 1.

Dugué (1874)¹⁷ résume l'état d'esprit des systèmes de comptabilité industrielle de l'époque :

"La première chose à faire quand on veut ouvrir une comptabilité, c'est de créer des comptes en rapport avec les besoins propres de l'industrie ou du commerce dont on s'occupe." (p.72)

La présentation du système comptable et du plan de comptes qu'il propose est à la fois très classique et adaptée au secteur du bâtiment; ce plan comprend, en plus des comptes commerciaux ordinaires (Caisse, EàR, EàP, P&P, Capital) :

D Main-d'oeuvre C	
Salaires	Bâtiment 1 Bâtiment 2
D Matériaux en magasin C	
Pierres et au- -tres matériaux	Bâtiment 1 Bâtiment 2
D Transports C	
Fourrage	Bâtiment 1
Frais d'écurie	Bâtiment 2
Salaires des charretiers	
Vétérinaires	

D Bâtiment 1 C	
Main- d'oeuvre	
Fournitures	
Transports	Vente
Usure du mat. et de l'out.	
Quote-part de Frais Gx	
D Bâtiment 2 C	
D Frais Généraux C	
	Bâtiment 1
	Bâtiment 2
	...

Emile Durand¹⁸ (1879) était Directeur du journal Le Gaz; il a publié dans un numéro de sa revue un dossier consacré à la comptabilité des Usines à Gaz. Il s'agit d'un exemple typique de la littérature de cette période où chaque branche d'industrie cherche un mode de comptabilité adapté à un processus de production particulier. L'auteur explique parfaitement qu'il s'agit d'une comptabilité spéciale; mais, selon lui, (p.9) :

"... ce n'est pas que les écritures d'une semblable entreprise doivent être tenues d'une toute autre manière que celles de tout autre commerce, mais bien parce que la nature de l'exploitation nécessite l'ouverture de comptes spéciaux, et que l'attribution à ces divers comptes des opérations effectuées diffère suivant les nécessités particulières à l'industrie du gaz elle-même."

17 "Traité de comptabilité et d'administration à l'usage des entrepreneurs de Bâtiments et Travaux Publics et des industriels en général." Publié chez J. DELEY et Cie. L'auteur se présente comme comptable attaché successivement aux travaux des théâtres du Châtelet, du grand hôtel, des tuileries, etc ...

18 "Comptabilité des usines à gaz", 1879.

Bien que nous soyons déjà bien avancés dans le siècle, l'auteur mentionne l'existence de la partie simple, mais s'en tient à la partie double, jugée beaucoup plus efficace. Avant d'expliquer quels sont les comptes utilisés dans une Usine à Gaz et comment ils fonctionnent, E. Durand pose le principe fondamental d'enregistrement : "Qui reçoit doit à qui paye", car "trouver dans une opération le débiteur et le créancier, c'est tout le secret du comptable". Il doit donc exister quatre grandes catégories de comptes :

I - Les comptes d'ordre ou de transition

- 1 - Administration centrale ou Capital
- 2 - Approvisionnements généraux (non encore affectés)
- 3 - Marchandises à recevoir (Avances sur commandes)

II - Les comptes relatifs au matériel d'exploitation

- 1 - Etablissement 2 - Matériel et mobilier 3 - Appareils d'éclairage en magasin
- 4 - Appareils d'éclairage en location chez les particuliers 5 - P & P sur appareils

III - Les comptes relatifs à la fabrication du Gaz

- 1 - Charbons 2 - Chaux 3 - Coke 4 - Goudrons 5 - Fabrication du gaz¹⁹
- 6 - Appointements et salaires 7 - Frais généraux 8 - Entretien et usure (réparations)
- 9 - P & P sur le Gaz produit et vendu 10 - Dépenses annuelles (Loyers, contributions, assurances)

IV - Les comptes généraux d'exploitation

- 1 - Caisse 2 - Débiteurs et créanciers divers

L'auteur numérote ces comptes de 1 à 20 et explique ensuite le fonctionnement de chacun; l'objectif de cette nomenclature est de créer tous les comptes nécessaires à l'information des décideurs. Par exemple, la création d'un compte "Approvisionnements Généraux" permettra d'y inclure tous les frais d'assurance et de fret, de telle manière que l'on ait le détail complet du prix de revient de chaque nature d'approvisionnement.

§3 - Calcul des prix de revient : une réflexion approfondie

La réflexion porte sur trois thèmes principaux : l'analyse des charges fixes et variables, la valorisation des stocks et la prise en compte de l'amortissement. Il s'agit donc d'une

¹⁹ L'équivalent de l'ancien compte Marchandises générales ou de notre actuel compte de Résultat.

démarche analytique visant à mettre à jour les différentes composantes du prix de revient. La distinction entre frais d'approvisionnement, de main-d'oeuvre et généraux fait l'unanimité; en revanche, l'analyse des frais généraux donne lieu à des développements très divers.

Courcelle-Seneuil (1854) expliquait qu'en réalité le prix de vente autant que le prix de revient spécial (coût direct) étaient imposés aux entreprises; celles qui peuvent prétendre affronter victorieusement la concurrence sont celles qui peuvent réduire efficacement leurs frais généraux.

F.S. Heudicourt (1862) souhaitait déterminer le coefficient permettant de connaître les frais généraux moyens en fonction des dépenses de main-d'oeuvre :

"Il est reconnu que, pour couvrir les frais généraux, (lorsqu'on porte au débit de ce compte l'intérêt du capital), il faut ajouter environ 80% à la main-d'oeuvre, c'est-à-dire que le prix de revient d'un objet étant en main-d'oeuvre de 100 francs, il faut ajouter à cette somme, en frais généraux, 80 francs, soit un total de 180 francs. Ainsi, dans un établissement ayant à payer tous les mois aux ouvriers 100 000 francs, si nous supposons 20 000 francs de main-d'oeuvre qui se classe elle-même en frais généraux, il résultera 80 000 francs à frapper de 80%, soit pour un mois de 64 000 francs et pour un an 768 000 francs. Le débit et le crédit de ce compte étant établis, l'employé pourra, sinon tous les mois, au moins tous les ans, établir le tant pour cent dont il convient de frapper la main-d'oeuvre pour couvrir les frais généraux."

Il est très vraisemblable que l'auteur ne parlait de coefficients valables seulement pour son industrie particulière (forges et fonderies). Cependant, il ne le précise pas.

Ce problème des frais généraux est également abordé en détail par Guilbault (1865); ceux-ci constituaient le troisième élément du prix de revient, après les approvisionnements et "le travail des hommes". A ce stade du raisonnement, l'auteur énumère les composantes de ces frais : le travail des machines, le combustible, les frais d'études, les frais de bureau, l'entretien et l'amortissement du matériel, et enfin, l'intérêt de l'argent. Il propose ensuite de distinguer parmi les composantes du prix de revient celles qui sont fixes de celles qui sont variables.

"Elles sont fixes quand elles restent les mêmes quelle que soit l'activité imprimée à l'industrie; elles sont au contraire variables,

quand la dépense s'élève ou s'abaisse en même temps que la production."

Les frais fixes comprennent "les honoraires du chef de la maison", les impôts, patente, assurances, les frais de bureau, locations, etc... La totale fixité est d'ailleurs exclue puisque ces charges ne sont fixes qu'entre "le minimum et le maximum de production". Le cas de l'intérêt et de l'amortissement est plus délicat : en effet,

"si un industriel opère avec les fonds d'autrui empruntés à intérêt, il ne payera le loyer de l'argent que suivant la somme qu'il utilisera ... s'il agissait sur ses propres valeurs, il pourrait gagner un intérêt en dehors de son industrie sur les sommes qu'il n'utiliserait pas en cas d'arrêt de ses travaux. Jusque là, on voit l'intérêt de l'argent suivre le travail effectué. Mais la question change de face s'il s'agit d'une société dont les membres ont fourni des fonds une fois pour toutes. Dans une société anonyme par actions, on ne peut changer le capital ... et l'intérêt de ce capital devrait être toujours le même, quel que fût le mouvement de la production. Un grand nombre de sociétés prennent du reste, par leurs statuts, l'engagement de payer un intérêt fixe en dehors des dividendes de bénéficiaires; il s'ensuit la nécessité absolue de comprendre cet intérêt comme frais généraux fixes dans le prix de revient." (p.103)

L'amortissement est considéré comme une charge fixe bien que l'auteur admette que le matériel ne s'use pas quand on ne s'en sert pas; mais il admet en revanche qu'il faut considérer la dépréciation comme perpétuelle en raison des

"remplacements que les perfectionnements de la mécanique rendent continuels, et qui forcent à changer à certaines périodes tout le matériel des sociétés qui veulent tenir tête à la concurrence."

On arrive donc à une nouvelle liste des frais généraux:

<u>FIXES</u>	<u>VARIABLES</u>
Honoraires des employés	Entretien immobilier
Frais de bureau	Entretien mobilier
Intérêt de l'argent	Consommation des machines
Amortissement du matériel	Manoeuvres indirectes ²⁰
Impôts, loyers, redevances fixes	

Ces frais, ne pouvant s'appliquer directement à un travail plutôt qu'à un autre, devront être portés en compte d'une manière proportionnelle (mais on ne sait à quoi). L'auteur explique ensuite (p.106), que les frais spéciaux constituent

²⁰ il s'agit essentiellement de l'entretien des machines.

une dépense directe, alors que les frais généraux sont une sorte de dépense indirecte.

Après ces considérations, on pourrait s'attendre à ce que soient développées les notions de Seuil de Rentabilité ou de Fonds de Roulement Normatif. Dans un premier temps, les conclusions de l'auteur sont relativement floues; il se contente d'affirmer qu'il doit y avoir compatibilité entre la somme de production et la puissance fournie par le capital de l'industriel pour que le revient soit régulier. Tout l'art de l'industriel doit consister à mettre toujours en regard le minimum de frais généraux et la plus grande production possible des ateliers. Il s'explique un peu plus loin sur l'impossibilité dans laquelle il se trouve de conclure des lois valables partout et pour tous (p.114):

"Les formules relatives à la composition du capital ne peuvent découler de l'étude de la classification que nous avons faite. Il nous faut trouver des éléments précis de calcul dans chaque nature d'industrie, et en dehors de la place que cette industrie occupe dans cette classification."

Seuls sont jugés pertinents les raisonnements concernant une valeur moyenne pour chaque secteur d'activité. Néanmoins, avant d'examiner les cas de quelques industries, Guilbault énoncent quelques principes généraux (p.115 et 116):

"... c'est la valeur, au prix de revient, de la matière première employée entre le moment où elle entre aux ateliers et celui où elle les quitte pour la vente, qui représente le capital de roulement nécessaire à une affaire ... Le capital de roulement est proportionnel au temps de rotation de la matière dans le travail, depuis son entrée comme matière première, jusqu'à sa sortie comme objet vendu et payé."

Guilbault consacre plusieurs "études de cas" pour illustrer ce qui vient d'être dit. Une première étude est consacrée à l'industrie métallurgique; on suppose que dans cette branche le prix de revient du fer est, en moyenne, composé de

Frais spéciaux	- Matière brute	65%
	- Main-d'oeuvre et frais variables	20%
Frais généraux fixes (dont amortissements 3,45%)		<u>15%</u>
		100%

On suppose en outre que le temps qui s'écoule entre l'entrée des matières et leur distribution est de 6 mois, en y

incluant les temps perdus dans les mouvements. L'auteur en déduit à la page suivante que le chiffre d'affaires devra se monter à 1/0,15, soit 6,67 fois le montant des frais généraux (supposés égaux à 100 000 francs dans son exemple). En divisant le montant de ce chiffre d'affaires (666 667 francs) par le prix de vente unitaire (240 francs/tonne), il en déduit quelle sera la quantité à produire (2 778 tonnes).

L'auteur en déduit ensuite que le capital se composera de deux éléments :

Capital immobilisé	220 000 francs
Capital roulant (6 mois de chiffre d'affaires)	<u>330 000 francs</u>
	570 000 FRANCS

Le montant du capital immobilisé doit être cohérent avec deux données précédemment indiquées; à savoir les amortissements d'une part et le niveau souhaité de la production d'autre part; mais l'auteur ne donne aucune indication complémentaire à ce sujet. Quoiqu'il en soit on s'aperçoit des préoccupations de l'auteur : lier par le calcul les niveaux souhaitables du chiffre d'affaires et du capital engagé en fonction de la part des frais fixes dans le prix de revient d'une part, et du temps de rotation des stocks d'autre part. La technique de calcul du prix de revient est bien alors la clé de voûte de tout l'édifice de l'économie industrielle.

Barlet (1861) propose une démarche similaire; selon lui (p.44), le prix de revient se compose d'une part de frais directs ou proportionnels parmi lesquels figurent la main-d'oeuvre, les matériaux et matériels ainsi que des frais accessoires incluant l'amortissement des machines et d'autre part de frais fixes ou généraux incluant les rémunérations des employés de bureau et de la direction, les frais de bureau, la réparation et l'entretien des bâtiments, l'amortissement des frais de premier établissement. A partir d'un exemple chiffré des ces différentes catégories de charges, il établit, par le calcul, la quantité de houille à extraire journalièrement pour arriver à un bénéfice nul. Il propose ensuite de généraliser et aboutit à la formule suivante : $x * (a - b) = m$ avec:

a : prix de vente unitaire

m : frais fixes

b : frais proportionnels unitaires

x : nombre d'hectolitres

On aura reconnu la formule du seuil de rentabilité.

Paul Coq ("Cours d'économie industrielle" 1876) indique bien dans le titre de l'ouvrage qu'il n'entend pas traiter des détails de la technique comptable; cependant, la XXVIIème instruction, dans son paragraphe II (Des charges de la production) traite du problème du calcul des coûts. Comme Guilbault, il aborde successivement la nécessité d'un fonds de roulement et l'existence d'un niveau optimum de ce fonds de roulement exprimé en fonction du chiffre d'affaires (p.415); il traite en outre du coût de la sous-activité (p.416), et enfin de l'impact du taux de rotation des stocks sur la rentabilité de l'entreprise(p.418).

Mais il ne s'agit pour l'auteur que de décrire de façon très générale des processus, des principes, sans entrer dans des calculs précis, sans donner au lecteur les outils permettant d'évaluer des grandeurs telles que le fonds de roulement normatif, le taux de rotation des stocks ou le coût de la sous-activité. Les termes ci-dessus soulignés sont tirés du vocabulaire actuel; P. Coq ne parlait que de "Fonds de roulement qu'exige une installation", de "produit évoluant dix fois sur lui-même", ou de "chômage onéreux (impliquant) des frais généraux opérant dans le vide".

Le même Paul Coq aborde également le problème de l'analyse des charges; il préfère d'ailleurs parler d'avances plutôt que de charges, pour bien marquer la nécessité d'encourir ces charges avant de recueillir les produits de l'activité. Il traite d'abord des "frais de production ou prix de revient". L'essentiel de son propos consiste à expliquer la différence entre les frais spéciaux et les frais généraux. Les premiers se composent essentiellement des coûts d'achats et de la main-d'oeuvre, dépenses "spéciales" à tel ou tel objet. Les frais généraux s'appliquent, eux, "à l'opération dans son ensemble"; il s'agit de l'impôt, de l'assurance, des frais de bureaux, des gages des commis et des employés, de l'intérêt du capital, des loyers, etc ... Plus loin, il sera question de la nécessité de constituer un fonds "amortissant" dont l'action consiste à reconstituer par degré le matériel d'entrée. Paul Coq met en garde celui qui ne tiendrait pas compte de cela pour calculer ses prix de vente; ce dernier risquerait alors de "manger son fonds avec son revenu".

Pour représenter la somme des frais spéciaux et généraux, les termes de "prix de revient", de "frais de fabrication" et de "coût de production" sont utilisés indifféremment l'un pour l'autre. Paul Coq pose ensuite la question: "Comment se comportent les frais spéciaux et généraux ?" Il reconnaît d'abord que les frais spéciaux se conduisent comme des "charges proportionnelles". Pour les frais généraux, c'est bien sûr l'inverse :

"Précisément parce que cette dépense a un caractère qui n'a rien de Spécial, le poids dont elle pèsera sera en raison inverse de l'importance du résultat et de ce qu'il représente sur le marché."

Cette distinction conduira l'auteur à opposer les dépenses "de quotité" (proportionnelles) et les dépenses "répartibles"²¹ (fixes), car ces dernières

"se distribuent sur la masse des manufacturés de même que se répartit, sur le produit agricole et sur le prix qu'on en retire, le loyer de la terre ou loyer d'un immeuble rural ... Cette dépense générale est d'autant plus lourde que l'on écoule moins, et elle ressort d'autant plus bas qu'on fait d'avantage." (p.431)

Les processus de production ne sont pas complexes et les systèmes comptables ne sont pas sophistiqués au point qu'il soit impossible d'assimiler charges directes et charges variables d'une part, charges indirects et fixes d'autre part. L'auteur énonce donc ce qu'il ne craint pas d'appeler une loi concernant les deux catégories de frais dont se compose le prix de revient :

"Les frais SPECIAUX sont proportionnels, c'est-à-dire qu'ils sont en raison directe de l'étendue de la production, tandis que les frais GENERAUX varient inversement, et que moins on fait, plus ils grèvent la marchandise." (p.431 et 432)

La conclusion à laquelle l'auteur aboutit presque nécessairement est qu'il existe un "minimum d'affaires reconnu indispensable" pour que l'industriel couvre, non-seulement sa dépense, mais qu'il réalise un certain bénéfice." Le terme de seuil de rentabilité n'est pas utilisé, non plus qu'une méthode de calcul n'est proposée pour connaître ce minimum.

21 Ces termes sont vraisemblablement empruntés au vocabulaire fiscal qui, à cette époque, distinguait impôt de répartition (d'un montant fixé à l'avance et réparti ensuite entre les contribuables) et impôt de quotité (pourcentage d'une assiette non connue à l'avance, comme peuvent l'être des revenus par exemple)

Emile Durand (1879) propose une façon originale de prendre en compte les charges (abonnement). Son souci est de présenter des données pertinentes aux décideurs : il convient, comme dans toute industrie de calculer un résultat à partir des prix de revient; pour ce faire, on établit le compte "Fabrication du Gaz". Les composantes de ce prix de revient figurent au débit de ce compte :

"Le compte de fabrication est sans contredit le plus important, au point de vue spécial de l'industrie du gaz, car c'est en examinant les divers éléments qui concourent à la formation de ce compte que l'on peut voir si la fabrication est bien conduite, si les rendements en gaz, en coke, en goudrons sont bien ce qu'ils doivent être, si le chauffage n'est point trop dispendieux; de sorte que suivant les résultats obtenus, l'attention du directeur, mise en éveil, se porte ~~immédiatement~~ sur le point qui lui paraît défectueux."

Cependant, les frais portés au débit ne sont pas forcément des coûts constatés; en effet, ces dépenses constatées pouvant subir des variations mensuelles très importantes, il est nécessaire, par exemple, de n'affecter comme "Dépenses annuelles", que le douzième des dépenses de l'année précédente. Pour l'entretien et l'usure, il est également nécessaire de procéder à une évaluation pour obtenir une valeur moyenne et régulière :

"Mais comme les dépenses de réparation ne s'opèrent que quand elles sont nécessaires, qu'elles ne présentent pas un travail continu, si on les inscrivait au compte de fabrication qu'au moment où elles sont effectuées, elles pourraient le surcharger un mois outre mesure, tandis que dans d'autres mois la dépense de ce chef serait nulle. Il en résulterait des fluctuations qui ne permettraient pas de suivre facilement la marche de la fabrication. Pour éviter ce désagrément, on calcule d'après l'année antérieure écoulée quelle peut être l'influence des frais d'entretien et d'usure sur le prix de revient du gaz, et alors on porte mensuellement au débit du compte de fabrication et au crédit d'entretien et usure le chiffre représentant la quotité à laquelle ces frais peuvent être évalués."

La différence avec la valeur réelle constatée est, quand elle est connue, virée à "P & P sur le gaz". Le calcul du prix de revient doit donc être calculé indépendamment des valeurs erratiques de certaines charges selon une méthode connue aujourd'hui sous le nom d'abonnement des charges.

Le compte "Dépenses annuelles", regroupant des dépenses ayant un caractère périodique, obligatoire et non éventuel, fonctionne comme le compte "Entretien et usure". Cependant, il est intéressant de constater ce qui peut paraître comme une

originalité : il convient, avant de solder ce compte, de s'assurer qu'il n'existe, parmi les dépenses qui y ont été portées, aucune dépense afférente à deux exercices. Dans le cas de l'abonnement à une revue pour l'année civile alors que l'exercice se clôt au 30 juin, il conviendra d'attribuer à chaque exercice ce qui lui revient et rien d'autre; c'est-à-dire qu'il faudra enregistrer selon le cas, comme nous le faisons à l'heure actuelle, des charges à payer ou des charges constatées d'avance :

"Si l'on a porté toute la somme au compte d'un seul exercice, il faut en distraire la part revenant à l'exercice suivant; de même si l'on a point encore payé au moment de la clôture des écritures cet abonnement que l'on sait dû depuis six mois, il faut porter au crédit de ce compte la somme qui est à payer sur l'exercice que l'on va clore."

Ce qui précède a peut-être de quoi surprendre à cette époque; l'analyse des charges pouvait également conduire à inclure dans le prix de revient des charges que nous appelons supplétives; c'est ce que fait Guilbault quand il inclut dans ce prix de revient des charges telles qu'un loyer fictif de l'argent utilisé car à toutes les dépenses, l'industriel :

"y ajoutera l'intérêt de l'argent dépensé depuis les dates de sortie de sa caisse, parce que, s'il ne possédait pas alors cet argent, il aurait dû l'emprunter et que, s'il le possédait, il était juste qu'il en retirât un intérêt".

En outre, Guilbault envisage un moment d'inclure le bénéfice de l'industriel dans le prix de revient mais y renonce finalement pour la raison que l'industriel est maître du prix de revient précédemment décrit, alors qu'il n'a aucune prise sur le prix de vente, dépendant de lois sur lesquelles il n'a aucune espèce d'influence.

La connaissance des prix de revient supposait également que l'on soit à même de tenir convenablement les comptes de magasins. Pour ce faire, Guilbault (1865) proposait de calculer un "Prix Moyen de Magasin", indispensable en raison de l'enchaînement des calculs de prix de revient qui alternait un compte de coût de production et un compte d'inventaire permanent à chaque étape du processus de production. Nous reproduisons ci-après les pages 94, 105 et 106 de la deuxième édition de l'ouvrage :

239. — Nous donnerons plus loin (nos 258 à 277) une étude sur les prix de revient de fabrication industrielle. Mais nous devons appuyer sur ce point : que les industriels et les négociants feront bien de se familiariser avec la définition du prix moyen de magasin, telle que nous venons de la donner, parce que c'est la base de toute la comptabilité industrielle, lorsqu'on veut connaître à chaque instant la marche d'une affaire.

240. — Ainsi que nous l'avons expliqué plus au long (Chap. XIII), toutes les valeurs sociales étant au prix de revient, et chaque valeur qui passe à la consommation ou à la vente portant l'application de son prix de magasin, il s'ensuit que le compte Profits et pertes ou d'Exploitation forme toujours la balance entre deux termes connus : le prix de revient moyen et le prix de vente.

241. — Voici un autre exemple de prix de revient moyen de magasin appliqué à des objets semblables.

<i>Un négociant possède en magasin,</i>		
<i>sucre.....</i>	<i>2,000 kil. à 1 fr. 50</i>	<i>Fr. 3,000 ></i>
<i>Il en achète aujourd'hui.....</i>	<i>5,000 kil. à 1 fr. 30</i>	<i>6,500 ></i>
	<hr/>	<hr/>
<i>Il aura donc.....</i>	<i>7,000 kil. à 1 fr. 357</i>	<i>9,500 ></i>
<i>En regard de son prix de vente, il</i>		
<i>devra mettre le prix moyen de</i>		
<i>1 fr. 357. Ainsi il vend.....</i>	<i>4,000 kil. à 1 fr. 357</i>	<i>5,430 ></i>
	<hr/>	<hr/>
<i>Il lui reste donc.....</i>	<i>3,000 kil. à 1 fr. 357</i>	<i>4,070 ></i>
<i>Le négociant fait une nouvelle</i>		
<i>affaire. Il achète.....</i>		
	<i>5,000 kil. à 1 fr. 20</i>	<i>6,000 ></i>
	<hr/>	<hr/>
<i>Il a donc.....</i>	<i>8,000 kil. à 1 fr. 26</i>	<i>10,070 ></i>
<i>Il achète encore.....</i>	<i>2,000 kil. à 1 fr. 10</i>	<i>2,200 ></i>
	<hr/>	<hr/>
<i>Il a donc.....</i>	<i>10,000 kil. à 1 fr. 227</i>	<i>Fr. 12,270 ></i>
	<hr/> <hr/>	<hr/> <hr/>

Il est clair que, si le négociant base ses prix de vente sur les prix moyens de son magasin, il ne peut qu'agir à coup sûr.

Cette notion de prix de revient moyen était déjà présente chez Godard, même si ce prix ne portait que sur les consommations et que le problème de l'évaluation du stock final n'était pas traité.

On doit en outre remarquer que la matière amoncelée à la suite d'une opération, ne passant à l'opération suivante que pour des quantités variables, ces quantités doivent prendre la valeur qu'elles possèdent dans l'existant où on les a puisées.

Voici le jeu des diverses opérations du travail industriel qui nous occupe :

266. PREMIÈRE OPÉRATION.

COMPTE D'EXTRACTION.

Débit.	Débitier des frais d'extraction, du transport et d'une part de frais généraux.	Crédit.	Produit, chargé de tous les frais, à passer au compte du Magasin.
--------	--	---------	---

COMPTE D'EMMAGASINAGE OU DE PRIX MOYEN.

Existant antérieur.	Prise en charge du crédit du compte d'extraction.	Livraison au travail de cuisson A.	Existant après livraison.
---------------------	---	------------------------------------	---------------------------

DEUXIÈME OPÉRATION.

COMPTE DE CUISON.

Débitier des charbons employés et des pierres jetées au four, au moyen A; des main-d'œuvre et d'une part des frais généraux.	Produit, chargé de tous les frais, à passer au compte d'emmagasillage.
--	--

COMPTE D'EMMAGASINAGE OU DE PRIX MOYEN.

Existant antérieur.	Prise en charge du crédit du compte de cuisson.	Livraison au moulin B.	Existant après livraison.
---------------------	---	------------------------	---------------------------

TROISIÈME OPÉRATION.

MOULINAGE.

Débitier des pierres cuites et triées au prix moyen B; des Main-d'œuvre; des Frais généraux.	Produit, chargé de tous les frais, à passer au débit du Magasin.
--	--

EMMAGASINAGE EN PRIX MOYEN.

Existant antérieur.	Prise en charge du crédit du compte moulinage.	Livré aux emballeurs C.	Existant après livraison.
---------------------	--	-------------------------	---------------------------

QUATRIÈME OPÉRATION.

EMBALLAGE.

Débit du ciment mouliné au moyen G; des frais d'objets d'emballage, main-d'œuvre, frais généraux.	Livré au Magasin de vente D.
---	------------------------------

MAGASIN DE VENTE.

Existant antérieur.	Prise en charge du ciment emballé au prix moyen D.	Livraison au Compte de vente.	Existant après livraison.
---------------------	--	-------------------------------	---------------------------

Ces quatre opérations ainsi expliquées par la comptabilité, nous amènent à la connaissance régulière du prix coûtant du ciment emballé, prêt à livrer au consommateur, soit en poids, si l'on a admis la pesantour comme base d'appréciation, soit au cube, si c'est le cube que l'on a choisi.

Les quatre opérations ont donc donné lieu à quatre prix de revient directs et à quatre mouvements de magasin et prix moyens.

Dans son "Traité d'économie et d'organisation industrielles", Guilbault (1877) revient sur le prix moyen de magasin. Les matières semblables, emmagasinées à divers moments successifs, passent par deux ordres de prix : le prix de revient, d'achat ou de fabrication d'une part, et le prix moyen ou prix de magasin d'autre part. Ce prix moyen de magasin, en plus d'être moyen, est ce que nous appellerions un coût d'approvisionnement comprenant (p.92) :

- 1°) Les commissions d'achat, de courtage, d'agences ou autres;
- 2°) Les transports, camionnages, factages, etc...;
- 3°) Les frais de manutention, de conservation, de classement, de recette ou de délivrance;
- 4°) Le déchet qui peut se produire pendant le temps de l'emmagasinement, et qui se reconnaît au moment du solde."

Le caractère nécessairement complet du prix de revient réel conduit d'ailleurs Guilbault à des remarques sur les rapports existant entre le calcul du prix de revient et la comptabilité en partie double : cette dernière est la seule garante que le prix de revient sera bien complet puisqu'elle seule permet de vérifier que le total des prix de revient est bien égal à la totalité de la dépense.

§4 - L'amortissement des actifs fixes

Ce problème était déjà traité chez Saint-Gobain dans les années 1830 et des auteurs comme de Cazaux (1824) abordaient également le problème. Pourtant, ce n'est qu'à partir du dernier quart du siècle, et de façon particulièrement nette après 1890 que l'on observe un engouement croissant pour le calcul des amortissements et leur intégration dans les prix de revient. Nous nous bornerons à mentionner les auteurs qui ont traité le sujet avant 1880, car les développements ultérieurs marquent le début d'une phase nouvelle de l'histoire de la comptabilité, avec l'apparition d'un corps de professionnels, les débuts de la normalisation et l'apparition d'une fiscalité différente après 1914.

Pour Barlet (1861 p.41), l'amortissement ne concerne que le capital initial engagé dans la mine (Travaux de premier établissement, de recherches et de reconnaissance). La limite de temps fixée à la concession des mines oblige à reconstituer ce capital initial en soustrayant chaque année du bénéfice une

somme, appelée annuité d'amortissement, et que l'on obtient à l'aide de la formule :

$$a = [A * r * (1+r)^n] / [(1+r)^n - 1]$$

avec A : capital à amortir r : taux d'intérêt
n : nombre d'années

On reconnaît là le calcul de l'annuité constante de remboursement d'un emprunt, montrant ainsi la parenté des deux types d'amortissement (industriel et financier).

Pour Dugué (1874), la connaissance de l'amortissement est nécessaire pour connaître la valeur réelle des matériels et outillages d'une part, mais également pour fixer les prix de revient puisque :

"Il est entendu que chaque bâtiment prend à son débit la part de dépréciation qui lui incombe, souvent calculée au marc le franc²² des dépenses totales dudit bâtiment dans l'année dont il s'agit." (p.11)

Les comptes de matériels et d'équipements sont "débités de tous les matériels achetés". On remarque qu'à cette époque l'acquisition de biens d'équipement est devenue chose courante alors que la plupart des entreprises du début du siècle devaient le plus souvent fabriquer elle-mêmes leurs immobilisations; ces dernières, convenablement entretenues, pouvaient d'ailleurs durer très longtemps; le traitement comptable de cette usure, compensée par l'entretien, ne pouvait aboutir à son incorporation aux prix de revient. Pour Dugué, les méthodes d'amortissement peuvent d'ailleurs être très diverses (p.66) :

"Il faut frapper de dépréciation les comptes représentant des objets en nature :

- Le matériel et les équipages pour le quart ou le cinquième de sa valeur l'an.
- Les chevaux d'après leur état et le cours.
- Les bâtiments affectés au service d'après leur état de conservation.
- Les immeubles sociaux de l'entreprise d'après leur loyer actuel ou le cours de vente s'il y a abaissement de valeur."

²² Expression signifiant: proportionnellement. Le marc était une unité de poids servant à peser les métaux précieux.

Quant aux dépréciations difficilement affectables aux produits fabriqués (bâtiments), il est possible de les porter au débit du compte P&P.

E. Chevandier de Valdrôme (1878)²³ s'adresse à ses amis centraliens pour leur expliquer les rudiments de la comptabilité industrielle. Après le rappel des articles 8, 9, 10 du Code de Commerce, il explique la nécessité du Livre-Journal et de l'inventaire. Viennent ensuite des considérations sur la théorie comptable selon une démarche très classique; cependant, tenant compte de l'importance croissante des actifs fixes dans les entreprises industrielles, l'auteur propose l'ouverture de dix comptes généraux: Immeuble, Mobilier, Outils et ustensiles, Magasin général, Marchandises (remplacé par Fabrication pour l'industriel), Caisse, Effets à Recevoir, Effets à Payer, Pertes et Profits et Capital. L'apport le plus original de Chevandier de Valdrôme porte donc sur l'enregistrement comptable des immobilisations. Cet auteur essaye de répondre aux questions suivantes :

Comment comptabiliser les actifs fixes ?

Comment calculer l'amortissement ?

Comment comptabiliser cet amortissement ?

Quelles sociétés sont concernées par l'amortissement ?

Chaque moyen d'exploitation (outils, ustensiles, moteurs, appareils, chevaux et voitures pour les transports, etc ...) donne lieu à l'ouverture d'un compte. Lorsque le fabricant en est locataire, le loyer devra être porté au compte Frais de fabrication, mais lorsque les immeubles occupés lui appartiennent, ils donnent lieu, de leur côté, à un compte spécial. Les immeubles comprennent les bâtiments et les terrains occupés; on y assimile le plus souvent les moteurs et appareils.

Les comptes "Outils et ustensiles" ou "Mobilier" enregistrent :

au débit

le prix de revient de
tous ceux que l'on achète
ou fabrique soi-même.

au crédit

la valeur de tous les ustensiles et
outils usés (par le débit de fabrication)
+ la valeur de ceux vendus

23 "Note sur la Comptabilité appliquée à l'industrie. D'après les documents fournis par les principaux comptables de plusieurs établissements industriels". Nancy 1878. Amicale des anciens élèves de l'École Centrale.

S'il y a une différence entre le prix d'entrée et le prix de sortie, cette différence devrait être portée à Pertes & Profits, sauf s'il s'agissait d'une moins-value du fait de la fabrication; auquel cas la contrepartie serait le compte Frais de fabrication.

Le compte "Equipages" est Débité du prix d'achat des chevaux, voitures et accessoires et Crédité des amortissements, des cessions.

"Toutefois, tandis qu'à l'aide d'un entretien permanent et soigneux, on peut faire durer presque indéfiniment les outils, les ustensiles et même les voitures, il n'en est pas de même pour les chevaux. Les frais d'entretien de toutes sortes doivent être, ainsi que les frais de remplacement, portés au débit de Frais de fabrication. Mais pour éviter de grever en une seule fois les frais d'une dépense qui peut quelquefois être considérable, il serait bon d'amortir successivement la valeur des chevaux. On porterait annuellement 1/8, 1/10 ou 1/12 au crédit d'Equipages et au débit de Frais de fabrication. La dépense de remplacement se ferait alors moins lourdement sentir."

Le compte "Immeubles" est Débité du coût d'achat des frais de construction²⁴ et Crédité du montant des cessions, les plus ou moins-values étant versées à Pertes & Profits.

Pour ces immeubles, outils, mobiliers et ustensiles, on peut tenir compte de l'amortissement (p.30/31), dont la valeur est fixée par les données fournies par l'expérience. Pour répartir cette charge sur les différents articles fabriqués, lorsque ces articles sont dissemblables, on peut prendre pour base de répartition la main d'oeuvre payée.

L'amortissement doit se porter au crédit des comptes à amortir et au débit de Pertes & Profits. On peut aussi, pour le faire entrer directement dans le prix de revient, le porter au débit de Frais de fabrication. En outre, pour faciliter les recherches concernant la valeur primitive et amortie, on pourrait ouvrir un compte Amortissement qui recevrait à son crédit, dans des colonnes spéciales pour chaque nature d'objets, les chiffres des amortissements annuels. L'auteur envisage également l'obsolescence comme une cause particulière de dépréciation, ce qu'un économiste comme Ch. Babbage (1850) avait déjà fait quelques années auparavant.

²⁴ Les frais d'entretien ne sont pas portés ici mais directement au débit de Fabrication.

Selon Chevandier de Valdrôme, l'amortissement est facultatif pour les propriétaires d'usines n'ayant pas d'associés, mais est d'une nécessité incontestable pour les sociétés. Il a pour but la réduction successive de la valeur du matériel et des immeubles, réduction motivée par cela même que ces objets perdent incontestablement de leur valeur par l'usage et trop souvent même par les modifications que nécessitent les progrès de l'industrie. Pour prévenir les difficultés entre associés, en cas de liquidation, et pour faire peser sur la fabrication toutes les charges qu'elle doit supporter, il faut donc établir un amortissement annuel dans les proportions déterminées par l'usure constatée et le chiffre de réduction auquel on veut arriver dans un temps donné.

Ce texte indique donc très clairement la cause même du calcul des amortissements: l'existence de sociétés dans lesquelles on souhaite que la répartition des bénéfices entre actionnaires soit équitable. Si les amortissements ne sont pas régulièrement calculés, les personnes qui sont actionnaires au cours d'une année N peuvent être désavantagées (ou avantagées) par rapport à celles de l'année suivante, car le bénéfice (et donc le dividende) est laissé à la discrétion de celui qui fixe les amortissements. Quand les actions se diluent dans le public et que les cessions deviennent choses courantes, quand les immobilisations représentent une masse de plus en plus conséquente, le calcul régulier des amortissements prend donc une importance considérable. C'est pour ces raisons qu'il fait de plus en plus fréquemment l'objet d'une clause des statuts, liant ainsi les dirigeants par une décision prise par les actionnaires.

Nous avons d'ailleurs observé que chez Saint-Gobain, dans les années 1870, la discussion concernant le calcul des amortissements avait d'ailleurs été menée sous le contrôle (si ce n'est à l'initiative) du représentant des actionnaires. Pour notre part, nous restons persuadés qu'après la recherche de la précision du calcul des prix de revient, l'objectif essentiel de cette technique en cette fin de siècle est l'organisation de l'équité au sein du groupe des actionnaires dont l'effectif augmente considérablement à cette époque. Notre conviction se trouve renforcée par le fait qu'en France, c'est au cours de la décennie 1880-1890 que la fortune mobilière, mesurée par l'annuité successorale (c'est-à-dire l'ensemble des héritages

enregistrés par les services fiscaux en une année) a dépassé la fortune immobilière (Gérard & Lesourd, 1976, p.26).

Emile DURAND (1879), traite également de l'évaluation des immobilisations et de leur dépréciation, mais en restant sur un plan strictement technique; selon lui, il est nécessaire d'ouvrir un compte "Etablissement" enregistrant à son débit toutes les dépenses ayant pour but d'accroître l'importance ou la puissance de production de l'usine. Ces frais se distinguent donc nettement des frais d'entretien qui disposent d'un compte particulier. Cependant, même si l'auteur ne le précise pas, cela revient à évaluer ce type d'immobilisation au coût de production et non à la valeur vénale, comme c'était l'usage dans la première moitié du siècle.

Le compte "Entretien et usure" servira en revanche à enregistrer, en plus des dépenses d'entretien, une somme correspondante à la dépréciation du matériel et du mobilier (5 % de leur valeur d'acquisition) ainsi que des appareils (12 % de leur valeur d'acquisition). L'écriture correspondante sera passée de "Entretien et usure" à "Matériel et Mobilier" pour un montant correspondant à l'évaluation de la dépréciation subie par le mobilier en raison de son usage pendant l'année. On peut aussi envisager de passer l'écriture de "P & P sur appareils" à "Appareils en location"²⁵.

L'auteur estime que le compte "Matériel et Mobilier" représente aussi approximativement que possible la valeur réelle des existences au moment de l'inventaire. On glisse donc effectivement vers une estimation des actifs immobilisés qui n'est plus liée à un marché, réel ou supposé. La pratique de l'amortissement régulier suppose que la valeur des immobilisations soit assise sur une valeur de référence qui ne peut être que le coût d'acquisition. Si l'on évalue les immobilisations à leur valeur vénale, on n'a pas de base pour calculer les amortissements. On change donc radicalement de méthode d'évaluation de la dépréciation. Il s'agissait précédemment d'une dépréciation a posteriori par différence entre deux valeurs vénales à deux dates consécutives; il s'agit maintenant d'une dépréciation a priori, par référence à une durée prévue d'utilisation, et donc à une valeur d'origine.

²⁵ Il s'agit d'appareils possédés par l'usine à gaz, et loués à la clientèle.

Henry Godart (1875)²⁶ explique à ce sujet que l'estimation des actifs à leur valeur vénale est une méthode très imparfaite puisque cette valeur vénale varie d'après les circonstances d'une part, et qu'il n'existe pas de garantie qu'elle soit égale à la valeur liquidative d'autre part. Pour l'auteur de la note, la meilleure solution consiste à créer un compte d'amortissement pour reconstituer, en un certain nombre d'années, la somme dépensée au départ, ou au moins une somme suffisante pour combler la perte sur l'usine.

Le calcul des amortissements est une technique très ancienne dont la première utilité a été de produire des inventaires (ou bilans) dont la valeur était exacte afin de protéger les créanciers en les informant du patrimoine de leur débiteur. Au XIXème siècle, l'amortissement permettait progressivement de connaître les prix de revient pour informer les gestionnaires de leur situation vis-à-vis de la concurrence. Enfin, vers la fin du XIXème siècle, l'amortissement a permis d'organiser l'équité entre les actionnaires; ce n'est qu'à partir de ce moment que l'on a vu se développer une théorie des amortissements au travers de publications.

26 "Note sur le système d'amortissement de la valeur de l'usine établi par la délibération du 7 novembre 1868", 1875. L'auteur était docteur en droit, avocat au Conseil d'Etat et à la Cour de Cassation. La note concerne la Compagnie Industrielle de la Sarthe.

CONCLUSION GENERALE

Les résultats de nos travaux sont de trois ordres : il y a les faits dont nous avons essayé de rendre compte et dont nous avons formulé une synthèse en cinq points dans notre introduction; il y a également une proposition d'organisation de ces faits, dans le but de les rendre intelligibles¹. Nous pensons que la révolution industrielle est le fait générateur du développement d'une comptabilité industrielle dans les entreprises. Plus généralement, nous avons proposé de faire dépendre la nature des systèmes comptables dominants de la forme dominante d'accumulation du capital (tableau 3, p.49). Il y a enfin une réflexion sur un certain nombre de problèmes épistémologiques et méthodologiques; une telle réflexion a été construite "chemin faisant" et c'est presque naturellement que nous en rendons compte en conclusion. Nous commencerons par nous interroger sur l'utilité d'une écriture de l'histoire de la comptabilité. Nous essaierons ensuite de préciser de quelle comptabilité nous parlons afin de situer ce concept à la fois dans le temps et dans l'espace. Nous aborderons enfin une discussion sur la méthode en histoire afin de proposer un début de réponse à la question : "comment écrire l'histoire de la comptabilité ?

Section 1 - De l'utilité d'une histoire de la comptabilité.²

Dans l'avant-propos de son livre, JH Vlaeminck (1956) décrit l'objectif qu'il poursuit : faire oeuvre utile pour les comptables d'aujourd'hui.

"Sans doute est-il très instructif et hautement intéressant d'observer à plusieurs siècles de distance les méthodes utilisées par les comptables d'autrefois et d'étudier les conceptions exposées dans les

¹ Nous sommes parfaitement conscient de la fragilité de la distinction entre les faits d'un côté et de l'autre l'organisation que nous en proposons. Il ne s'agit ici que d'un artifice commode de présentation.

² Ce problème a déjà été traité par des auteurs anglo-saxons : BALADOUNI V., (1979), BAXTER W.T. (1981), MOSELEY & USRY (1984) et PEXER R.H. (1981).

anciens traités. Toutefois, de tels travaux se justifient d'autant plus pleinement qu'ils procurent la possibilité d'étayer plus fermement nos méthodes actuelles en matière de comptabilité et d'imprimer à l'orientation future de celle-ci une direction plus rationnelle."

C.W. Haskins³, premier doyen de l'école de commerce, comptabilité et finance de l'université de New-York exprimait déjà en 1904 le même avis quand il disait que l'histoire de la comptabilité nous permettait de "mieux ... comprendre le présent et de prévoir ou contrôler le futur."

Cet objectif et ces préoccupations étaient également les nôtres au début de notre recherche : en première approximation, nous supposons que la compréhension de l'histoire de la comptabilité contribuerait à la création d'un outil comptable adapté pour le XXI^e siècle. Restaient à évaluer le montant et les modalités de la contribution.

§1 * Utile, vous avez dit utile ?

Mais dès que l'on cherche des exemples pratiques de cette utilité, le doute s'installe ... La plupart des systèmes comptables sont nés des besoins d'information des entreprises et leur élaboration a été plutôt le fait d'ajustements empiriques que d'enseignements tirés de l'histoire de la discipline; l'influence bénéfique de la recherche historique en ce domaine n'est pas, à notre connaissance, apparue pratiquement et directement; d'autant moins que cette histoire n'est que très peu connue à l'heure actuelle. Cette utilité n'est peut-être qu'un leurre; si cette oeuvre était vraiment utile, elle aurait déjà fait l'objet de nombreux investissements de la part de ceux pour lesquels elle serait utile.

Il faut bien nous rendre à l'évidence, cette utilité de l'histoire ne semble, pour l'instant, préoccuper que peu de gens⁴, malgré l'intérêt croissant des gestionnaires pour l'histoire de leurs disciplines; une telle utilité a cependant

³ Nous avons trouvé la citation qui suit dans PREVITS 1990.

⁴ A quelques exceptions près: l'Université de Paris IX (Dauphine) a créé en 1990 un enseignement d'histoire de la comptabilité dans le cadre d'un D.E.A. de comptabilité et l'ordre des experts-comptables a créé un groupe "Histoire de la Comptabilité" qui se réunit régulièrement et publie épisodiquement des Cahiers d'Histoire.

été exprimée à plusieurs reprises dans le numéro spécial (70) que la Revue Française de Gestion a consacré à l'histoire de la gestion. Nous n'avons pas trouvé d'interrogation équivalente chez les auteurs américains d'histoire des entreprises et plus particulièrement de la comptabilité; Chatfield (1974, préface p.iii) se borne à constater une tendance au développement de l'enseignement de l'histoire de la gestion qui serait la cause d'un intérêt grandissant pour l'histoire de la comptabilité. Chandler (1988, p.IX et X) se contente de remercier la Fondation Sloan et la division de la recherche de l'Université de Harvard qui ont financé ses travaux; même si nous n'oublions pas de remercier l'AFC et la FNEGE pour leur concours financier à nos recherches, nous sommes quand même enclin à nous interroger sur l'utilité de la recherche que nous menons.⁵

A.C. Martinet (1988 p.172) confirme nos craintes quand il dit qu'il est d'ailleurs normal que "ce besoin (de connaissance de l'histoire) soit davantage ressenti dans le gouvernement des hommes que dans la gestion des choses" et "Peut-être n'est-il pas indispensable, en pratique, que l'informaticien, le comptable ou le financier manifestent une grande conscience historique." Nous ne partageons bien évidemment pas ce point de vue. Selon nous, la comptabilité se préoccupe avant tout du "gouvernement des hommes" et mérite, au moins à ce titre, qu'on étudie son histoire.⁶

Henri-Irénée Marrou (1954), situant sa réflexion sur un plan philosophique affirme qu'il n'est pas vrai que l'historien soit comme obsédé par son engagement dans le devenir et ne cherche qu'à comprendre sa situation présente pour orienter son action immédiate à venir.

A ce moment de la réflexion, le moral de notre héros-futur-historien-de-la-comptabilité est au plus bas: il ne sert à rien et son travail n'est donc que vaine curiosité. Comme pour le déprimer davantage, Luc Marmonier et Raymond-Alain Thiétart lui expliquent que l'histoire des entreprises est utile "dans les domaines de la communication ou de la culture ... L'histoire est alors un outil de gestion au service du gestionnaire dans ces domaines en facilitant le développement d'une identité organisationnelle ou en aidant à effacer les barrières à la communication." On peut, parmi de nombreux

5 Plusieurs chercheurs ont très récemment discuté sinon de l'utilité, du moins de la pertinence des recherches en histoire de la comptabilité. prévit et al. (1990).

6 Sur la dimension sociale de la comptabilité, voir en particulier Michel CAPRON (1990), et Ann LOFT (1988).

autres, citer l'exemple de Jean-Pierre DAVIET qui, en dehors de sa contribution à l'écriture de l'histoire du XIX^e siècle et du début du XX^e, a fait oeuvre utile en permettant à Saint-Gobain de mieux définir sa culture d'entreprise, facteur d'identification, de cohésion sociale et donc d'efficience; il a également fait oeuvre utile en développant l'image de marque de la Compagnie tricentenaire, comme A. BAUDANT l'avait fait pour Pont-à-Mousson. La "business history" à l'américaine a d'ailleurs quelques longueurs d'avance sur son homologue française puisqu'existe outre-atlantique la National Council on Public History (NCPH), comptant environ deux cents historiens consultants (Lamarzelle 1990). Mais les historiens de la comptabilité n'intéressent pas les entreprises. Notre héros est non seulement triste mais amer ...

Il peut cependant se consoler en lisant des auteurs qui plus récemment ont affirmé l'intérêt d'une démarche historique pouvant "apporter beaucoup à la pensée scientifique"⁷ et contribuer à "une formation véritable en gestion et génie industriels"⁸.

§2 * Utile mais suspecte

La tentation est alors très forte de retourner ce mépris contre les tenants de l'histoire "utile" : n'est-il pas suspect, en effet d'écrire l'histoire sur commande, dans le but de servir les intérêts de tel ou tel, quel qu'il soit ? L'écriture d'une histoire tournée vers l'action ne constitue-t-elle pas un avilissement ? Une telle histoire ainsi finalisée et dépendante est-elle encore une science ? A considérer certains faits, il est permis d'en douter. Les pays de l'Est en revanche, nous donnent quelques exemples caricaturaux de cette histoire prostituée et nous ne pouvons résister au plaisir d'en citer un⁹: plusieurs dirigeants soviétiques condamnés par Staline pendant les grandes purges ont été réhabilités, le lundi 13 Juin 1988, par la Cour Suprême de l'URSS. Il s'agit de Zinoviev, Kamenev, Piatakov et Radek. La politique du gouvernement soviétique ayant changé, il a fallu réécrire l'histoire et "les examens d'histoire ont été

7 Claude Allègre, "Introduction à une histoire naturelle", Fayard 1992, p.8

8 Armand Hatchuel, dans le n°1 (Avril 1992) de la revue "Entreprises et Histoire", p.193.

9 Tiré d'un article de Michel TATU dans "Le Monde" du 15 Juin 1988.

suspendus jusqu'à l'an prochain dans les écoles en attendant la sortie de nouveaux manuels." Malheureusement pour eux, cette nouvelle histoire n'a pas été aussi utile aux dirigeants soviétiques de 1988 que la précédente l'avait été à Staline.

Le moral de notre héros remonte un peu quand il s'entend dire par Luc Marmonier et Raymond-Alain Thiétart (p. 169) que

"l'histoire peut devenir une mémoire des entreprises et de la gestion et constituer un stock de données exploitables par le gestionnaire ... L'histoire peut en effet fournir au gestionnaire une sorte de corpus empirique, fondements indispensables de ses travaux modélisateurs ou normatifs."

Mais Henri-Irénée Marrou vient aussitôt rappeler¹⁰ le caractère ingrat et peu qualifié d'une telle tâche :

"Tout ce qui constitue la science historique n'est pas sur le même plan: il y a une grande quantité de connaissances qui lui sont indispensables à titre de moyens (le corpus empirique), subordonnés comme à leur fin à une connaissance plus haute, qui constitue seule la véritable histoire mais qui sans elle ne serait pas possible."

Le véritable travail d'historien ne consiste donc pas à jouer les ramasseurs de balles pour les gestionnaires dans leur "travaux modélisateurs ou normatifs". Nous serions d'ailleurs tentés de reformuler la citation ci-dessus de Marmonier et Thiétart de la façon suivante (les termes modifiés sont soulignés) :

"Les études de terrain peuvent devenir une mémoire des entreprises et de la gestion et constituer un stock de données exploitables par l'historien ... Les études de terrain peuvent en effet fournir aux historiens une sorte de corpus empirique, fondements indispensables de leur réflexion."

Notons cependant que Luc Marmonier et Raymond-Alain Thiétart ajoutent à la fin de leur article que la connaissance de l'histoire des entreprises peut aussi permettre de susciter des hypothèses, proposer des modèles d'analyses, ou même des théories; la méthode citée en exemple est celle d'A. Chandler, méthode qui consiste à généraliser des données empiriques, ou tout simplement à extrapoler ces données. Encore faut-il manier ces données empiriques avec précaution, ne pas confondre corrélation statistique et causalité, et préférer la difficulté

10 bel exemple d'anachronisme puisque le texte de HI MARRON date de 1954 et l'article de la Revue Française de Gestion de 1988.

d'une démarche critique à la facilité de la régression linéaire.

La réflexion à propos de l'utilité de l'histoire pour les entreprises semble d'ailleurs avoir progressé puisque, dans un article récent¹¹, on constate que plusieurs chercheurs rejettent l'instrumentalisation de l'histoire au service d'une politique (A. Baudant et M. Meuleau).

§3 * Inutile mais indispensable

Nous venons d'apprendre que d'une part, malgré les pétitions de bonne volonté de JH Vlaemminck, l'histoire de la comptabilité n'était pas d'une utilité pratique, directe et immédiate, et que, d'autre part, cette utilité-là n'était pas forcément souhaitable. Pourtant, nous ne sentons pas faiblir le mouvement qui nous pousse à chercher à comprendre l'évolution des systèmes comptables et la logique de cette évolution. Nous ne sommes d'ailleurs pas les seuls: les USA, un des pays qui passe pour disposer des méthodes de gestion les plus avancées et les plus efficaces, est aussi celui où l'histoire des systèmes comptables a fait l'objet des investigations les plus poussées : on compte actuellement une soixantaine de programmes de "public history" intégrés à des cursus d'histoire classique, dispensés dans de prestigieuses universités (Harvard, Santa Barbara, Carnegie melon, New-York University...) (Lamarzelle 1990). Ce pays compte par ailleurs une Académie des Historiens de la Comptabilité, publiant une revue semestrielle : "The Accounting Historians Journal"¹² Il est presque banal de rappeler que développement économique (synonyme d'efficacité) et développement culturel (dont fait partie la connaissance de l'histoire) vont de pair, avec d'éventuels décalages dans le temps, bien évidemment.

Nous ressentons donc cette démarche historique comme étant à la fois inutile et indispensable. Incapables que nous sommes de déchiffrer le présent et a fortiori de prédire l'avenir nous prenons notre revanche en jetant sur notre passé un regard rationnel qui comprend, saisit, explique (mais toujours trop tard). Sur le moment, trop de données essentielles échappent à

11 Interview réalisée par Joël Broustail dans le n°1 (Avril 1992) de la revue "Entreprise et Histoire".

12 Voir à ce sujet l'article de B. Colasse (1988) p.83

notre information; dans le tumulte de nos préoccupations immédiates, nous sommes entraînés par des courants de forces que nous ne pouvons comprendre, faute de pouvoir les contempler d'en haut. Ces forces sont d'autant plus difficiles à saisir tant qu'elles ne se sont pas révélées par l'accomplissement de tous leurs effets, tant que leur devenir n'est pas réalisé au parfait. Si nous devons à nouveau nous pencher sur la question qui nous a été posée il y a quelques années à l'occasion d'une dissertation: "Quand peut-on dire qu'une entreprise est bien gérée?", il faudrait répondre: "Plus tard, quand tous les effets des décisions que nous jugeons auront été épuisés."

§4 * Du côté de chez les historiens

Les sciences de gestion empruntent à beaucoup d'autres sciences aussi différentes que l'économie, la psychologie, la sociologie, les mathématiques, un peu l'histoire; les démarches méthodologiques de ces sciences sont également différentes et il est indispensable d'aller demander conseil aux historiens pour entreprendre d'écrire des morceaux d'histoire de la gestion; les sciences historiques sont anciennes, ont de très brillants serviteurs dont l'oracle nous est indispensable avant de partir en campagne. C'est d'ailleurs auprès d'Henri-Irénée MARROU que nous avons trouvé les réponses les plus convaincantes concernant l'importance de l'histoire et la confirmation de son caractère à la fois inutile (pratiquement, immédiatement et de façon mesurable) et indispensable (en tant qu'élément essentiel de notre culture).

La première idée essentielle exprimée par Henri-Irénée Marrou est celle selon laquelle l'utilité de la recherche historique n'est pas une utilité immédiate et directe, ce que nous avons constaté plus haut; elle n'apparaît qu'après un long détour de l'activité intellectuelle. Bien sûr, c'est parce que j'existe aujourd'hui que le passé m'intéresse et que je souhaite que la lumière soit faite à son sujet, mais cette lumière ne peut nous parvenir qu'après être passée au travers des nombreux filtres de la connaissance. Pour prendre un exemple concret, nous pouvons reprendre celui de la répartition des frais généraux chez Saint-Gobain au début des années 1830; la connaissance de la façon dont les dirigeants résolvaient le problème à l'époque ne nous aidera pas à le résoudre

aujourd'hui, ne serait-ce que parce que les réponses adaptées au contexte de l'époque ne peuvent plus l'être aujourd'hui. On pourrait en revanche imaginer une étude de cas décrivant la situation de Saint-Gobain en 1832 (types de production, importance relative des différentes catégories de charges, degré de sophistication du système comptable, etc ...) et poser ensuite la question suivante à des étudiants : Auriez-vous choisi de répartir les frais généraux proportionnellement à la production ou aux capitaux engagés dans chacune des usines ? Pourquoi ? La discussion mettant en regard les solutions proposées et celles qui ont été choisies à l'époque pourrait avoir, à n'en point douter, un caractère formateur. Le succès de la méthode des cas est là pour témoigner de l'intérêt d'une telle démarche. "L'histoire ne résout pas les questions; elle nous apprend à les examiner.", selon le mot de Fustel de Coulanges¹³. A son fils qui lui demandait: "Papa, à quoi ça sert l'histoire ?" Marc Bloch¹⁴ répondait: "Un mot, pour tout dire, domine et illumine nos études : comprendre".

Pourtant le problème reste entier: nous n'avons pas démontré en quoi les étudiants en question seront des gestionnaires plus efficaces après de tels travaux. En premier lieu, nous pourrions dire que les doctrines et les théories que les étudiants en gestion apprennent seraient mieux assimilées et mieux comprises si elles l'étaient dans leur contexte originel; l'opération chirurgicale par laquelle on les en extrait est toujours possible, mais elle est si délicate que beaucoup de finesses, de nuances - celles où réside la vérité - risquent d'être meurtries ou détruites en cours d'opération.

Nous pourrions avancer ensuite qu'il n'y a de formation qu'historique; les méthodes de gestion qu'un cadre supérieur apprend au moment de sa formation initiale ne seront plus celles qu'il utilisera après dix ou quinze ans de carrière, et c'est par une alchimie bizarre que mélangeant toutes ces connaissances "périmées", il sera capable d'en produire de nouvelles. Répétons à ceux qui recherchent à tout prix l'utilité, que la qualification professionnelle des comptables et experts-comptables est, pour une part non négligeable, la somme de savoirs acquis mais dépassés et d'une expérience non transmissible ; c'est-à-dire en grande partie un amalgame de

13 "La cité antique", 1863.

14 Apologie pour l'histoire ou le métier d'historien". Paris. A. Colin 1941 (Réed. 1964) p.1 & 72

toutes les choses "inutiles" qu'ils ont acquis pendant leur scolarité et leur vie professionnelle. Mais alors, pourquoi faire remonter la connaissance historique au-delà de l'expérience vécue par chaque homme ?

Pourquoi pas ? répondra le candide. En effet, pourquoi nous refuser d'élargir le champ de nos expériences ? Il y a dans chaque expérience humaine une partie de similitude avec les expériences que nous pouvons vivre; sinon pourquoi les professeurs de lettres pourraient-ils continuer à demander inlassablement à leurs élèves en quoi la pensée de Platon est toujours d'actualité. L'histoire devient alors le moyen de récupérer en nous l'expérience des siècles précédents. Henri-Irénée Marrou¹⁵ le dit beaucoup mieux quand il affirme que :

"la connaissance historique dilate, dans des proportions pratiquement illimitées, ma connaissance de l'homme, de sa réalité multiforme, de ses virtualités infinies - bien au-delà des limites toujours étroites où s'enfermera nécessairement mon expérience vécue."

La connaissance de l'histoire nous permet de récupérer la méthode de Paciolo telle qu'elle est décrite par Haulotte et Stevelinck (1975), de participer à la direction de Saint-Gobain ou Decazeville¹⁶ au moment de la révolution industrielle, de partager les inquiétudes des frères Oberkampf (Chassagne 1980). De façon plus pratique, nous avons beaucoup à apprendre des démêlés de la direction de Decazeville avec les prix de cessions internes, dont la théorie semblait achevée en 1832 et qui pourtant fut abandonnée deux ans après; l'étude des conditions qui rendirent cette théorie inapplicable en pratique en 1834 peuvent aider les cadres d'aujourd'hui à mieux comprendre les conditions d'application et d'élaboration de tels prix; cette connaissance historique pourra jouer le rôle d'un ferment pour leur imagination créatrice.

L'histoire de la comptabilité ne pourra donc être utilisée par les gestionnaires et les comptables qu'après un long détour, après que leurs esprits l'aient digérée et filtrée. C'est la longueur et la complexité de ce détour qui nous empêche de mesurer avec précision le supplément d'efficacité donné à un comptable par la connaissance de l'histoire de la comptabilité. De la même façon, on ne peut pas mesurer le

15 op. citée p.241.

16 Grâce à la lecture des comptes-rendus très détaillés des réunions du Conseil d'Administration.

supplément de qualification professionnelle donné à un élève par l'enseignement de la philosophie; pourtant, le pourcentage d'une classe d'âge ayant le niveau du baccalauréat d'enseignement général est considéré comme un bon indicateur du niveau de développement économique d'un pays.

Nous avons discuté de l'utilité d'écrire l'histoire de la comptabilité du point de vue des comptables; il se peut que cette histoire soit également utile à d'autres. C'est l'avis d'Henri Morsel (1975) qui, après avoir constaté des développements importants et prometteurs de l'histoire des entreprises, en vient à rechercher de nouveaux domaines de cette histoire, encore restés dans l'ombre, et qui, s'ils étaient fouillés permettraient de mieux comprendre l'histoire des entreprises:

"La mise en rapport des comptes est déjà une méthode couramment employée par l'historien, mais l'étude des grandes options pour arriver à l'équilibre, ou politiques comptables, est encore ignorée. Plus généralement, la comptabilité est un langage qui traite d'une certaine manière la réalité; les termes et la structure de ce langage méritent aussi leur histoire."

L'étude de l'histoire des systèmes comptables est donc un élément de la compréhension de l'histoire des entreprises, donc de l'histoire économique, donc de l'histoire en général. Elle s'adresse à ceux de nos contemporains qui ne s'accommodent pas de découvrir le monde d'aujourd'hui sans comprendre les cheminements du dynamisme qui l'a forgé¹⁷.

§5 * L'histoire de la comptabilité, un investissement productif

Lorsque nous parlons de la connaissance historique comme d'un détour, le parallèle avec l'investissement (détour de production) vient immédiatement à l'esprit. De la même façon que la fabrication d'un bien de production suppose un détour(nement) temporaire de la production de biens de consommation, l'écriture de l'histoire de la comptabilité par des comptables ou des enseignants suppose que l'on se prive temporairement de leurs services en tant que professionnels pour récupérer cet investissement plus tard sous forme d'un éventuel supplément de compétence ou de productivité.

17 Selon le mot de Jean Favier.

Mais comment être sûr qu'un tel investissement sera rentable ? comment mesurer ce supplément de compétence ou de productivité ? Dans l'état actuel de nos connaissances, cela est bien évidemment impossible; nous sommes incapables de prouver que les avantages attendus d'un tel effort compenseront l'énergie dépensée. Il nous faut alors chercher des exemples dans l'activité industrielle; dans la plupart des grandes entreprises, les investissements immatériels¹⁸ réalisés à l'heure actuelle ne font pas l'objet de calculs de rentabilité.

La seule preuve de l'efficacité d'un tel type d'investissement est obtenue par un raisonnement par l'absurde: s'il n'était pas réalisé, alors nous serions en situation d'infériorité. S'il n'avait pas changé récemment de logo, le Crédit Agricole n'aurait pu amorcer une évolution favorable de sa clientèle. S'il n'avait pas créé un G.I.E. chargé de gérer ses archives, le groupe Saint-Gobain-Pont-à-Mousson n'aurait pas développé sa notoriété aussi rapidement. De la même façon, on peut raisonnablement imaginer que l'état d'avancement des travaux concernant l'histoire des sciences de gestion aux USA n'est pas étranger au rayonnement international des travaux en sciences de gestion dans ce pays.

En résumé, nous pouvons dire qu'écrire l'histoire de la comptabilité n'est pas d'une utilité pratique et immédiatement monnayable et qu'une telle utilité serait d'ailleurs suspecte si de sérieuses garanties d'indépendance n'étaient données à l'historien. En revanche, l'oeuvre de l'historien constitue un élément irremplaçable de notre culture. Il faut donc abandonner l'idée selon laquelle l'écriture de l'histoire serait un investissement dont on pourrait apprécier la rentabilité; en revanche, le temps, l'énergie et l'argent consacrés à une telle oeuvre peuvent être considérés comme un investissement stratégique de la part de ceux qui ont la charge de notre développement culturel.

18 Il s'agit d'investissements en formation, ou visant à développer l'image de marque, etc ...

§6 * Méthode des cas et histoire de la gestion

L'histoire de la comptabilité nous apprend à raisonner devant une situation pratique, mais elle ne nous indiquera jamais de solution toute faite à un problème nouveau. Elle nous racontera d'autres situations complexes ainsi que leur dénouement; alors que les dénouements des situations complexes que nous vivons aujourd'hui sont par nature imprévisibles. Qui peut prévoir aujourd'hui le sort que les entreprises réserveront aux recommandations de l'I.A.S.C. ?

D'un point de vue pédagogique, on pourrait donc comparer l'apprentissage de l'histoire de la comptabilité avec la "méthode des cas", très en vogue dans les écoles de gestion. D'ailleurs, selon Marmonier et Thiétart (1988, p.64) : "Le cas n'est rien d'autre qu'une pseudo-histoire d'entreprise"; en revanche, nous ne partageons pas le point de vue de ces deux auteurs quand ils affirment (p.165) que "Les premiers (les récits des études de cas) n'ont rien de comparable avec ce que produit la discipline historique." Pour nous l'histoire des entreprises, et même une partie de l'histoire d'une partie d'une entreprise, c'est encore de l'histoire ! et ces deux approches (histoire et méthode des cas) n'en forment peut-être qu'une seule.

En effet, la démarche est pratiquement la même: à partir des expériences vraies passées, on apprend aux étudiants à raisonner. L'étudiant qui chercherait ensuite à ramener une situation nouvelle à l'un des cas précédemment étudiés passerait à côté de l'essentiel; la méthode des cas a pour but premier de nous apprendre à raisonner; elle nous aide à créer des solutions entièrement nouvelles. Et même si, quelque temps après, on prétend que la solution créée n'est pas entièrement nouvelle, ce ne pourra être qu'en cédant à la facilité de la rétrodiction.

Le cas de l'entreprise qui aura été étudié ne se représentera plus jamais dans des conditions identiques, ni pour l'entreprise en question, ni a fortiori pour aucune autre. Elle ne nous sera donc d'aucun secours, au moins directement. Alors, à quoi bon ? Le cas étudié n'aura d'intérêt que s'il nous renvoie à une expérience dans laquelle les règles du jeu (la concurrence, l'état des marchés, etc...) ressemblent à

celles qui président à la résolution des situations présentes et futures. Mais

"nous avons découvert ... que la connaissance historique, fondée sur une dialectique du même et de l'autre, impliquait nécessairement un élément d'altérité essentielle. ... il est bien évident que je connais ces stades antérieurs, ces prédécesseurs même immédiats ... comme différents, (puisque passés), comme irréductiblement autres que le moi présent tendu vers le futur.

La connaissance historique implique donc toujours un détour, un circuit, qui suppose toujours un premier mouvement centrifuge, ... , une suspension de mes préoccupations existentielles les plus urgentes, une sortie hors de soi, un dépaysement, une découverte et une rencontre d'autrui." (Marrou p.237)

Si nous admettons l'efficacité de cette méthode, pourquoi nous limiter à l'histoire immédiate ? Pour les sciences de gestion en général, pour la comptabilité en particulier.

Nous avons donc voulu, en rédigeant les monographies, proposer des études de cas. Pour que le traitement de ces études de cas ne donne pas lieu à trop d'anachronismes, nous nous efforçons de décrire le contexte économique ainsi que les moyens conceptuels (ouvrages de comptabilité industrielle) de l'époque.

Section 2 * Quelle comptabilité ?

Après avoir tenté de justifier l'intérêt d'une histoire de la comptabilité, il nous incombe maintenant de délimiter le champ de nos investigations; après avoir discuté de la possibilité d'écrire une telle histoire, nous chercherons donc à distinguer l'histoire des systèmes d'information comptables des entreprises et des affaires d'autres domaines de l'histoire de la gestion, proches du nôtre : histoire des comptables, histoire des entreprises, histoires d'autres Systèmes d'Information Comptable.

§1 * La comptabilité, un concept à géométrie variable

Peut-on écrire une histoire générale de la comptabilité ? Sous ce titre un peu provocateur, Pierre Jouanique (1990) se faisait l'écho de l'angoisse qui saisit celui qui doit entreprendre une telle oeuvre, compte tenu de l'ampleur de la tâche et de la diversité des situations. P. Jouanique cite d'ailleurs Basil Yamey qui, en 1980¹⁹, avait déjà répondu négativement à une telle question.

Pour répondre "oui" à cette question et aller au-delà de la simple érudition, il faudrait pouvoir définir ce qui, à travers les âges, peut être qualifié de comptabilité; on en viendrait à réfléchir sur - et à douter de - la pérennité d'un tel concept, comme Paul VEYNE (1971, p.87-96) le fait sur la pérennité des concepts en général:

"Le seul vrai problème est celui des concepts en histoire... On constate que les historiens sont sans cesse gênés ou abusés par les concepts ou les types dont ils se servent; ils leur reprochent, tantôt d'être des clés qui, valables pour une période, ne fonctionnent plus pour une autre, tantôt de n'être pas à bords francs et d'entraîner avec eux des associations d'idées qui, plongées dans un nouveau milieu, les rendent anachroniques."

et Paul Veyne poursuit (p.89):

"Ce sont donc d'étranges outils que les concepts historiques; ils permettent de comprendre parce qu'ils sont riches d'un sens qui déborde toute définition possible; pour la même raison, ils sont une incitation perpétuelle au contresens. Tout se passe comme s'ils portaient en eux toute la richesse concrète des événements qui leur sont subsumés, comme si l'idée de nationalisme englobait tout ce que l'on sait de tous les nationalismes."

Nous sommes tentés d'écrire : " ... comme si l'idée de comptabilité englobait tout ce que l'on sait de toutes les comptabilités". La comptabilité est en effet un de ces concepts fluctuant au cours du temps. La comptabilité au XIXème siècle, sans normalisation, sans expert-comptable, avec une fiscalité d'entreprise très réduite est sensiblement différente de ce que nous appelons aujourd'hui comptabilité. La comptabilité au XIXème siècle, en supposant une certaine homogénéité tout au long du siècle, est au moins aussi proche de ce que nous appelons contrôle de gestion que de ce que nous appelons comptabilité générale

19 Intervention faite au 3^e congrès mondial des historiens de la comptabilité. Londres 1980.

aujourd'hui. Cette comptabilité du XIX^{ème} siècle, si nous voulions la rapprocher d'un concept actuel, ressemblerait plutôt à notre comptabilité analytique avec, en plus, des comptes de bilan des plans de comptes épousant au plus près les contours de chaque processus de production.

S'il est fluctuant, le terme de comptabilité est aussi divers : il évoque autant les outils comptables que les techniques comptables; la première de ces catégories peut elle-même se subdiviser en quatre sous-catégories:

- Supports des informations comptables (Quipu, Yupana, tablettes d'argile, papyrus, papier, disquettes, etc...)
- Moyens de calculs (Abaques, bouliers, machine de Pascal, ordinateurs, etc...)
- Moyens de représentation (Chiffres arabes ou persans, chiffres romains, système binaire, logiciels graphiques)
- Moyens de saisie (Plume d'oie, machines à écrire, lecture optique, saisie directe par interfaçage avec les robots)

La seconde catégorie (techniques comptables) peut-elle aussi être subdivisée en :

- techniques de traitement (partie simple ou double, amortissement, provisions, répartition des frais généraux, etc ...)
- techniques de représentation (le compte, le journal, les états financiers de synthèse, etc ...)

Pour notre part, nous préférons parler de systèmes d'information comptable des entreprises afin de mettre en évidence l'existence d'une totalité organisée, finalisée, cohérente²⁰ et insérée dans des systèmes plus vastes et hiérarchisés (Entreprises, groupes, nations, instances de normalisation, niveau de développement technologique, etc...). Une telle attitude permet de rendre compte de la dimension sociale de la comptabilité. Au lieu de se poser la question: Comment décrire les techniques comptables observées à chaque époque ? On préférera poser le problème autrement : Quelles

²⁰ Selon Bertrand GILLE que nous citerons à nouveau p.77: "Une technique isolée n'existe pas et doit faire appel à des techniques affluantes", montrant bien le caractère illusoire de la volonté de rendre intelligible l'histoire d'une technique et la nécessité de penser en terme de systèmes comptables d'une époque donnée.

sont les fonctions assignées à chaque système d'information comptable ?

Pour sa part, T.A. Lee (1990) n'hésite pas à parler d'un "monde de la comptabilité" qu'il définit comme "l'ensemble des actions qualifiées de comptabilité de manière très vague ainsi que tous les individus responsables de ces actions et qualifiés de façon très large de comptables"(p.75). Cet auteur essaie ensuite de retracer l'histoire de ce monde de 8000 av. JC jusqu'à nos jours. Il affirme par ailleurs que "le monde de la comptabilité se comporte comme un système social depuis ses origines"(p.77). Avec des définitions aussi vagues, nous pourrions objecter, avec Paul Veyne (p.90-91), qu'il ne s'en suit pas, en employant un tel concept, que nous sachions ce qu'est la comptabilité. T.A. Lee définit la comptabilité comme "ce que l'on appelle comptabilité". Belle avancée ! Et pourtant, les anglo-saxons disposent de trois termes: Accounting (Ensemble des comptes et des procédures comptables), Accountancy (Expertise dans le domaine de la comptabilité, théorie comptable) et Accountability (Responsabilité de celui qui rend compte)²¹. C'est d'ailleurs ce dernier sens qui prévalait en France jusqu'au XIX^e siècle puisque le comptable n'était pas celui qui tenait les comptes, mais celui qui était responsable; dans notre vocabulaire actuel, ce sens est resté dans l'expression: "être comptable de quelque chose". Dans les archives de maint hommes d'affaires du XIX^e siècle, on trouve des documents intitulés "compte de telle activité" et qui ressemblent à des compte-rendus (chiffrés mais parfaitement rédigés) de l'activité, de la part de celui qui en avait la charge.

Compte tenu des différences profondes qui distinguent la comptabilité des Incas et celle d'une entreprise multinationale de la fin du XX^e siècle, est-il encore pertinent d'utiliser le même mot ? Ne risque-t-on pas, ce faisant, de commettre un dangereux anachronisme ? D'autant que nous n'avons aucune certitude quant à la pérennité du double sens de ce mot: "ensemble des comptes" et "technique de tenue des comptes". Luca Pacioli parlait de "comptes" et de "tenue de livres", mais à notre connaissance, il n'utilisait pas le mot comptabilité. Quant aux Incas, qui ne maîtrisaient pas l'écriture...

²¹ Traduction libre de termes définis dans l'ouvrage de Joël G. Siegel et Jae K. Shin: "Dictionary of accounting terms". Barron's. New-York 1987.

Si nous ne trouvons, entre toutes ces "comptabilités", aucun autre invariant que le fait qu'elles utilisent toutes les deux le comptage, alors un tel concept n'est pas un concept digne de ce nom, c'est-à-dire un complexe d'éléments nécessairement liés; il s'agit plutôt d'une "représentation composite qui donne l'illusion de l'intellection"²², mais qui ne donne en réalité qu'une espèce d'image générique. Nous en sommes réduits à considérer que la comptabilité n'existe pas et que ce n'est que par convention qu'on établit une continuité d'identité entre ses formes historiques.²³

Nous ne partageons donc pas le point de vue de T.A. Lee; nous pensons en premier lieu qu'il n'est pas pertinent d'amalgamer histoire de la comptabilité et histoire des comptables et nous en parlerons plus bas. Ensuite, ce "monde de la comptabilité" n'est pas un système clos; son évolution dépend étroitement de celle de l'activité économique, commerciale, industrielle qu'il doit représenter.

En outre, une telle vision risque d'établir dans l'histoire des continuités trompeuses; elle gomme par exemple l'importance de l'apparition de la partie double en Europe du sud vers le XIII^e siècle en tant que rupture significative dans l'évolution de ce que, faute de mieux, nous appelons la comptabilité. C'est en effet à partir de ce moment que, selon P. GARNIER (p. 9), on a pu parler de système comptable. Avant cette époque, il n'existait "pas de comptabilité au sens moderne de ce mot : c'est-à-dire un système organique dans lequel les comptes sont interdépendants", "liés comme les brindilles d'un fagot" avait déjà dit W. Sombart.

C'est aussi à partir de ce moment que l'on a pu assister, très lentement il est vrai, à sa généralisation progressive en Europe du nord et de l'ouest.

Il faudrait cependant discuter le point de vue de P. Garnier. En effet, les comptabilités qui ont précédé l'avènement de la partie double constituaient également, selon nous, des systèmes comptables. Les comptes, ou même les simples mémoriaux, utilisés par les marchands comme aide-mémoire, n'étaient pas liés organiquement, ni même algébriquement entre

22 Pour reprendre un mot de Paul Veyne.

23 Selon P. Veyne (p.96) c'est la conclusion à laquelle arrivaient les ethnographes à propos de la folie. Il n'est bien sûr pas responsable de la transposition au domaine de la comptabilité.

eux. Pour autant, ils n'étaient pas totalement indépendants car le marchand en question ne pouvait durablement dépenser plus qu'il n'encaissait; la liaison, la dépendance de ces comptes, si elle ne faisait l'objet d'aucune procédure écrite, était néanmoins synthétisée dans la tête du commerçant; sinon, ils n'auraient eu aucune utilité. Il s'agit là d'une certaine forme d'interdépendance qui se combinait à la finalité que le commerçant attribuait à cette "comptabilité"; tous les ingrédients d'un système existaient. De la même façon, les comptes tout aussi rudimentaires²⁴ qu'un ménage d'aujourd'hui peut tenir constituent un système d'information comptable pour le ménage en question. La particularité de la partie double ne serait donc pas de créer un système comptable mais d'en promouvoir une variété dans lequel les dépendances entre comptes sont explicites, algébriques, compréhensibles de tous, "objectives".

Nous admettrons, avec d'autres auteurs²⁵, que l'apparition de la partie double constitue "l'événement crucial de l'histoire de la comptabilité"²⁶. Par conséquent, nous admettrons qu'avant l'apparition de la partie double, il y avait des mondes de la comptabilité et que cette dernière était utilisée dans des entités économiques relativement fermées et donc sans grands rapports entre elles. Il y a donc eu des histoires de la comptabilité puis une histoire de la comptabilité en partie double. Il convient également de préciser que nous parlons de la comptabilité des entreprises, fondamentalement distincte des autres systèmes comptables (ceux des organisations étatiques par exemple), car exprimant de façon cohérente la finalité de ces organisations; cette vision téléologique est essentielle à nos yeux pour introduire une dimension d'intelligibilité dans l'évolution des systèmes comptables²⁷.

Cette démarche téléologique est celle qui guidait W. Sombart²⁸ quand il expliquait que, à partir de l'introduction de la partie double, la comptabilité a servi à

24 Relevé de banque + dettes et créances entre conjoints + échéancier des prélèvements automatiques + etc...

25 Garnier, Vlaeminck, Chatfield.

26 Chatfield p.4.

27 LIU 1990, p.274.

28 2° section, 10° chapitre, paragraphe III: L'entreprise comme unité comptable. Traduction libre de l'auteur (MN).

mesurer, contrôler, apprécier le processus d'accumulation de capital.

"Car l'essence même de la partie double tient sans aucun doute dans cet objectif: suivre à la trace le cycle complet du capital dans une entreprise, le quantifier et le constater par écrit;..."

Cette expression de la finalité des systèmes comptables des entreprises nous permet de contribuer à l'intelligibilité de ceux-ci; c'est aussi une condition pour améliorer l'efficacité des Systèmes d'Information Comptable dans un système économique donné. Certains organismes de normalisation élaborent à l'heure actuelle un cadre conceptuel qui commence par un énoncé des objectifs de la comptabilité; ces derniers ne sont rien d'autre que l'expression de son assujettissement aux objectifs des organisations et aux caractéristiques de leur environnement. Cette démarche téléologique nous semble donc parfaitement justifiée.

Cependant, la multiplication du nombre de personnes qui aujourd'hui sont intéressées par les comptes des entreprises (ce que nous appelons la socialisation des informations comptables) a conduit certains à proposer des systèmes d'informations non finalisés, ce que B. Colasse appelle une "comptabilité-base de données définie par les faits et les opérations"²⁹. Une telle comptabilité permettrait à chacun (fisc, organismes financiers, centrale des bilans, syndicats, etc...) de "faire son marché" pour traiter selon ses propres besoins les informations comptables. Une telle conception ne s'est cependant pas encore concrétisée. Une telle conception ne s'oppose cependant pas à une démarche téléologique; simplement, elle tente de "faire des économies" en utilisant les mêmes informations de base pour permettre de construire plusieurs systèmes d'information.

Si l'apparition de la partie double marque une rupture fondamentale, divisant l'histoire de la comptabilité en deux époques, il nous paraît cependant nécessaire d'affiner l'analyse; nous avons déjà examiné en introduction quelles sous-périodes il est possible de proposer pour étudier l'histoire de la comptabilité en partie double.³⁰

29 Colasse (1991) p.121 note 1 et p.125-126

30 Paragraphe intitulé: "Trois fois le même scénario"

En conclusion nous dirons que l'historien doit procéder très empiriquement et se garder d'investir, dans l'idée qu'il se fait d'un système comptable déterminé, tout ce que le concept de comptabilité retient des autres systèmes comptables. C'est pourquoi nous cherchons d'abord à définir des périodes au cours desquelles le concept de comptabilité peut être considéré comme ayant une acception relativement homogène.

L'homogénéité du concept nous semble à peu près respectée dans un "petit" XIX^e siècle qui irait des débuts de la révolution industrielle (1820) aux débuts de la professionnalisation des comptables et de l'accélération du rythme d'investissements consécutifs à la seconde révolution industrielle (1890 environ). De la même façon, nous ne parlons que des systèmes comptables des entreprises, tant les différences sont grandes avec ceux d'autres organisations poursuivant des objectifs radicalement différents.³¹

§2 * Histoire des Systèmes d'Information Comptable et histoire des comptables

Nous avons évoqué plus haut le propos de T.A. Lee parlant du "monde de la comptabilité". Nous avons indiqué qu'à notre avis, il convenait de traiter séparément l'histoire de la comptabilité de celle des comptables, même si leurs chemins se croisent nécessairement. Avant T.A. Lee, R. Brown avait écrit en 1905 une histoire de la comptabilité et des comptables; mais il s'agissait en fait de deux ouvrages distincts, écrits par des auteurs distincts, R. Brown n'étant responsable que de l'histoire de la comptabilité.

En effet, on peut douter a priori, compte tenu de la diversité des systèmes comptables au cours du temps, que ces derniers d'une part et le groupe social qui est chargé de la tenue et du contrôle des livres de comptes d'autre part entretiennent des rapports constants. Les instances doctrinales et réglementaires qui définissent aujourd'hui les principes et les normes de la comptabilité n'existaient pas au XIX^e siècle

³¹ Ceci n'empêche pas que des échanges aient lieu entre les différents systèmes. Tout au long du XIX^e siècle, des tentatives ont été faites pour introduire les parties doubles dans les administrations pour tenter de contrôler l'accroissement des frais généraux. Nous aurons l'occasion de citer d'autres exemples plus loin.

où seuls les dirigeants d'entreprises devaient concevoir et contrôler les systèmes comptables.

En l'absence de normalisation et compte tenu du peu de littérature sur la question, l'élaboration des Systèmes d'Information Comptable était réalisée de façon empirique, au fur et à mesure que les besoins apparaissaient et au plus haut de la hiérarchie de l'entreprise : les procès-verbaux des réunions du Comité d'Administration sont émaillés de discussions et de décisions concernant le système comptable, tant chez Saint-Gobain qu'à Decazeville. Les dirigeants étaient à la fois les concepteurs et les seuls contrôleurs de ces systèmes; il en allait de même pour Madame de Maraise chez Oberkampf de 1772 à 1790.

La normalisation a donc en partie "sorti" de l'entreprise la conception et le contrôle des Systèmes d'Information Comptable. L'ordinateur et la diffusion de progiciels de comptabilité est d'ailleurs en train de poursuivre cette tâche, même si le contrôle de gestion reste en dehors de la normalisation³². Qui sont donc les comptables de T.A. Lee ? ceux d'hier et d'aujourd'hui ont-ils grand'chose en commun, que ce soit du point de vue des tâches ou du statut social ? Et que dire des scribes de l'ancienne Egypte, des missi dominici de Charlemagne ou des teneurs de livres du XVII^e siècle en France ? On pourrait même se poser la question de savoir enfin qui sont les comptables aujourd'hui ? Quelle communauté d'idées, de fonction, d'intérêts, de pensée entre les comptables d'entreprises, les experts-comptables, les agents comptables des diverses administrations et les comptables nationaux ? Sur quels critères peut-on définir la profession comptable ?

La vision de T.A. Lee risque de n'être qu'une projection dans le passé de ce qui n'est vrai que depuis un siècle environ entre la comptabilité normalisée d'une part et le groupe des experts-comptables d'autre part. L'existence de comptables professionnels formant un groupe social relativement homogène possédant ses règles de fonctionnement interne date de la fin du siècle dernier en Europe de l'ouest et aux USA; avant les débuts de la normalisation des comptabilités et la

32 Il conviendrait d'ailleurs de nuancer ce point de vue pour des pays comme les Etats-Unis où seuls les états financiers sont normalisés. Cependant, des auteurs comme Kaplan (1984) critiquent la normalisation "extérieure" à l'entreprise comme une source d'inefficacité des systèmes de calcul des coûts.

professionnalisation des comptables, on ne peut trouver de traces significatives d'une réflexion commune et donc de l'interdépendance des éléments de ce "monde des comptables", autrement que par l'intermédiaire de la publication d'ouvrages de comptabilité, eux-mêmes rédigés par des personnes d'horizons très différents (mathématiciens, industriels, enseignants, journalistes, etc...) ³³.

Les frontières de ce "monde de la comptabilité" sont beaucoup trop floues et sa composition beaucoup trop hétérogène pour que nous tentions de rendre intelligible son histoire. Pour reprendre une formule de Paul Veyne, nous dirons qu'inclure sous la dénomination de "comptables" les scribes de l'ancienne Egypte équivaldrait à voir dans le Plan Marshall une épiphanie de l'éternel Potlatch. (p.84)

§3 * Histoire des systèmes d'information comptable et histoire des entreprises

Le terme "histoire des entreprises" recouvre au moins deux genres. Il peut s'agir en premier lieu de monographies d'entreprises; ce genre se développe en France à tel point que JP Daviet a pu écrire un article ³⁴ intitulé: "Existe-t-il une business history française ?" à la fin duquel il fournissait une bibliographie ne comportant pas moins de 830 références.

Il peut s'agir également d'une histoire générale des entreprises, telle que l'a écrite Alfred D. Chandler Jr pour les entreprises américaines et qui n'a pas, pour l'instant, d'équivalent en France. Dans ce cas, l'étendue du propos est beaucoup plus large et il s'agit pour l'auteur de dégager, au travers des connaissances accumulées avant lui, les grandes phases de l'évolution des entreprises ³⁵. Quand A. Chandler intitule son chapitre 14 : "l'entreprise moderne parvenue à maturité", il ne veut pas dire que toutes les entreprises de l'époque concernée sont arrivées à maturité mais que l'entreprise typique de cette époque a atteint une certaine forme de maturité. Le niveau d'explication n'est pas le même;

33 La bibliographie de Reymondin montre toutes ces variétés.

34 Annali di storia dell'impresa, 3/1987, Turin, p. 428-434. JP Daviet est d'ailleurs président du GRIPHE (Groupement de Recherche et d'Information Pour l'Histoire de l'Entreprise).

35 Marmonnier & Thiétart (1988) citent le débat existant aux Etats-Unis entre "général Business History" et "Company Business History".

l'histoire d'une entreprise dépend de hasards beaucoup plus forts que l'histoire des entreprises, étudiée globalement.

Nous avons tenté d'utiliser la même méthode que Chandler³⁶: nous avons cherché à mettre à jour, parmi les Systèmes d'Information Comptables utilisés pendant une période donnée, qui peuvent être nombreux et variés, les caractéristiques essentielles de celui qu'utilisent la plupart des grandes entreprises de la période, celui qui est le plus typique de la période étudiée. Nous pensons³⁷ que la comptabilité en partie double était le principe essentiel des Systèmes d'Information Comptable des marchands du XV^e siècle jusqu'au début du XIX^e siècle en France, et qu'ensuite le développement de l'activité industrielle a entraîné l'apparition de nouveaux Systèmes d'Information Comptable intégrant le calcul des coûts; ce faisant, nous n'affirmons pas pour autant que tous les négociants au XVII^e siècle ou tous les industriels du XIX^e siècle tenaient leur comptabilité selon les principes énoncés plus haut; nous prétendons simplement que les systèmes comptables en question étaient les plus pertinents, les mieux adaptés et les plus répandus dans les grandes entreprises aux époques en question, parce qu'ils étaient en adéquation avec les conditions d'exercice de l'activité entrepreneuriale de leur époque.

Quand nous disons que tel type de Systèmes d'Information Comptable était le plus répandu à telle époque dans les grandes entreprises, il nous faut préciser deux points :

- nous appuyons notre conviction sur les récits que nous connaissons, et non sur une base statistique dont nous ne pourrions très vraisemblablement jamais disposer.
- nous avons constaté que les méthodes de gestion apparaissaient tout d'abord dans les grandes entreprises avant de se diffuser.

Les Systèmes d'Information Comptable que nous étudions sont ceux des entreprises; les monographies d'entreprises déjà publiées constituent donc pour nous un matériau de base extrêmement précieux, au moins celles pour lesquelles existent

³⁶ Nous revenons sur le sujet dans "des écoles historiques" p.42

³⁷ Il ne s'agit pas d'une idée nouvelle et originale; elle a déjà été formulée par de nombreux auteurs anglo-saxons tel qu'Edwards, Garner, Chatfield ou Johnson.

des archives permettant d'entrevoir la nature et le fonctionnement du Système d'Information Comptable.

C'est, à notre avis, dans le même esprit que Sombart³⁸ a pu dire que l'on ne peut pas concevoir le capitalisme sans la partie double et qu'ils se comportent l'un l'autre comme la forme et le contenu. Cette affirmation ne signifie pas que 100% des entreprises que l'on peut qualifier de capitalistes tenaient leurs comptes en partie double; elle était la simple déduction de la nature et du caractère concomitant de chacun des deux éléments (accumulation de capital et partie double).

Utilisant une méthode très proche, Chandler détermine quel type de Systèmes d'Information Comptable correspond à chaque type d'entreprise; il commence par observer ces Systèmes d'Information Comptable grâce aux monographies déjà publiées; il recoupe ensuite ces informations avec un raisonnement portant sur la cohérence de ces Systèmes d'Information Comptable avec la forme et les objectifs de l'entreprise en question. Quand il dit (p.44):

"Une des raisons pour lesquelles les négociants faisaient peu d'efforts pour analyser leurs coûts est que la connaissance de ces coûts ne pouvait guère changer leurs décisions."

il n'a vraisemblablement pas trouvé de texte de l'époque dans lequel un négociant aurait dit: "je ne calcule pas de coût parce que ...". Il supplée l'absence de documents par une déduction logique et, au delà des différences contingentes entre les Systèmes d'Information Comptable d'une période, "s'élève pour mieux voir (et) relie pour mieux comprendre" selon la formule de Joël de Rosnay³⁹. Ces deux auteurs semblent tous deux utiliser un "macroscope" pour comprendre la nature des Systèmes d'Information Comptable qu'ils observent. Toutefois, certains aspects mineurs de la thèse de Sombart nous semblent discutables⁴⁰.

38 Der moderne Kapitalismus p. 118

39 "Le Macroscope", Editions du Seuil 1975, p.17

40 Article à paraître dans les cahiers du Groupe d'Histoire de l'OECCA. Y. Nikitin + Y. Lemarchand

§4 * Systemes d'Information Comptable des entreprises privées et Systemes d'Information Comptable des administrations

Il faut également, ou plutôt préalablement, définir de quelles organisations nous allons parler; nous distinguerons la comptabilité des administrations de la comptabilité des entreprises privées; la justification d'une telle distinction tient au fait que ces deux types d'organisations ne poursuivent pas les mêmes objectifs fondamentaux; aux premières la défense et l'organisation de l'intérêt général par le biais de prélèvements obligatoires, l'harmonisation d'intérêts individuels concurrents dans le cadre de l'équilibre financier, la promotion d'une activité globale; aux secondes la production et la circulation de richesses pour les vendre sur un marché. Pour les premières, il n'y a pas échange direct de bien ou de service contre de la monnaie. Aujourd'hui encore, alors que les secondes interviennent de plus en plus dans les Systemes d'Information Comptable des premières, les systemes comptables restent radicalement différents. Les enseignants de comptabilité des établissements publics ont souvent beaucoup de mal pour lire et interpréter les comptes de leur propre établissement, tant les principes et les méthodes diffèrent de ceux des entreprises.

Au début de l'expansion de la partie double, on avait pu observer une certaine similitude entre la comptabilité des cités italiennes et celles des marchands⁴¹, qu'elles soient tenues "en finance"⁴² ou bien en partie double; la première trace de comptabilité tenue en partie double nous est fournie par la cité de Gênes en 1340, mais cette proximité de méthode n'est pas reparue, à notre connaissance. De nos jours, on observe également des rapprochements entre la comptabilité générale des entreprises et la comptabilité nationale⁴³, mais ces rapprochements ne se situent pas sur le plan de la méthode; il s'agit simplement d'harmonisation des concepts destinée à faciliter l'agrégation des données. La comptabilité nationale, la comptabilité publique, ou celle des entreprises n'ont donc toujours pas les mêmes méthodes et nous ne pouvons faire aucun pronostic concernant les conséquences de la complexification

41 Cf Sombart.

42 Terme utilisé au XIII^e siècle pour désigner un mode de comptabilité en dépenses et recettes, par référence aux comptes de ceux qui géraient les finances du royaume.

43 Voir la définition des Soldes Intermédiaires de Gestion du PCG 1982 par exemple.

des formes d'organisations apparue depuis une vingtaine d'années.

Il n'en reste pas moins que les deux types de Systèmes d'Information Comptable sont restés distincts, les administrations conservant une comptabilité de dépenses et recettes. Et si les administrations n'ont toujours pas aligné leur système comptable sur celui des entreprises, ce n'est pas faute d'avoir essayé : Simon Stevin (1548-1620), surintendant pour les finances des Provinces Unies avait déjà voulu soumettre la comptabilité publique aux règles de la partie double⁴⁴ et avait même adressé à tous les Etats européens un projet de comptabilité en parties doubles, mais en vain. Bertrand-François Barrême (1640-1720) fut également un ardent partisan de l'introduction de la partie double dans la comptabilisation des finances publiques⁴⁵ et publia même un "Plan d'une recette générale des finances tenues en parties doubles"; il n'eut pas plus d'écho que Stevin.

Pour la période qui nous concerne, on peut citer les efforts déployés au XIXème siècle par des responsables du ministère de la Marine pour éviter les gaspillages et introduire plus de rationalité dans la gestion des établissements industriels dépendant de ce même ministère⁴⁶, ou ceux déployés par PA Godard. Ces efforts ne furent pas couronnés de succès, même si les systèmes comptables ont quand même subi quelques évolutions bénéfiques. Nous pouvons ajouter que les auteurs qui nous ont précédé dans l'écriture de l'histoire de la comptabilité ont pratiquement tous implicitement écrit l'histoire de la comptabilité des entreprises. Littleton par exemple, dans sa préface à la seconde édition de son livre, datée de 1966, indique : "La technologie comptable représente depuis longtemps et continue de représenter l'intégration de deux facteurs: l'entreprise comme entité active; la gestion de l'entreprise comme inspiratrice (guiding mind)". Ceci est tout à fait compréhensible si l'on admet, avec Jean Fourastié, que "la comptabilité publique est restée, dans ses principes, la même en 1980, qu'en l'an 1300". (p.25)

44 Vlaeminck p.123

45 Vlaeminck p.140

46 Voir à ce sujet Bernard LUTUN, Une forge nationale, pour quoi faire ? Les forges de la Chaussade à Guérigny (Nièvre), 1840-1885", Mémoire de maîtrise d'histoire, Paris IV, Septembre 1990.

Section 3 * Comment écrire l'histoire ?

§1 * La Méthode introuvable

Définir une ou des méthodes est indispensable; il s'agit d'indiquer les règles de conduite que nous nous sommes fixées; il s'agit d'indiquer les techniques de construction de notre édifice, en restituant éventuellement les échafaudages que, d'ordinaire, on retire. Le lecteur pourra ainsi plus facilement déceler un éventuel vice de construction. A priori, cette définition et cette connaissance d'une méthode semblent même être un préalable au commencement des travaux. Mais ce qui vaut en architecture vaut-il en histoire ?

Pour trouver une réponse à une telle question, nous avons dû consulter quelques les ouvrages de quelques historiens de renom; en premier lieu (chronologiquement parlant), Guy Thuillier & Jean Tulard (1986) nous ont appris qu'il serait absurde d'édicter des règles et que les méthodes de l'historien ne s'enseignent pas⁴⁷. Notre doute et notre perplexité n'ont fait que croître quand Paul Veyne (1971) nous a appris que l'histoire n'était pas une science et qu'elle n'avait pas de méthode⁴⁸. Guy Thuillier et Jean Tulard citent l'ouvrage de Paul Veyne dans leur bibliographie en indiquant que le propos de ce dernier est quelque peu provocateur. Cela ne les empêche pas (p.27), parlant du choix d'un sujet, d'indiquer: "Il n'existe pas de méthode: mais on peut donner - arbitrairement - quelques conseils." Le titre de leur ouvrage peut donc sembler un peu ambigu; le contenu peut se diviser en deux types de recommandations :

- d'une part, des conseils pratiques ou des recettes techniques: comment remplir des fiches ?, comment repérer des sources ?, etc ... ce qu'Edgar Morin oppose à la Méthode, telle que Descartes avait pu la définir⁴⁹. "La

47 p.4 : "Il s'agit non d'édicter des règles (ce qui serait absurde), mais de faire prendre conscience au néophyte d'un certain nombre de problèmes d'organisation de son travail."

48 p.9 : "Non, l'histoire n'a pas de méthode: demandez donc un peu qu'on vous montre cette méthode." et p.10: "L'Histoire n'est pas une science et n'a pas beaucoup à attendre des sciences; elle n'explique pas et n'a pas de méthode; ..."

49 Selon Descartes, une méthode est ce qui permet "de bien conduire sa raison et chercher la vérité dans les sciences".

méthode ici s'oppose à la conception dite "méthodologique" où elle est réduite à des recettes techniques." (p.23)

- d'autre part, des recommandations d'ordre moral concernant l'honnêteté, les scrupules et la rigueur qui doivent figurer dans le paquetage individuel et ne jamais quitter celui qui part en campagne pour écrire un morceau d'histoire.

La situation d'apprenti historien de la comptabilité nous impose une certaine prudence. Nous nous contenterons donc d'exprimer l'ensemble des problèmes méthodologiques que nous avons pu rencontrer au cours de la recherche. S'ils figurent à la fin de cet ouvrage, ce n'est que pour des raisons pratiques d'exposition puisqu'ils ont été résolus en même temps qu'ils se découvraient, tout au long de la recherche. En cela, nous ne faisons que suivre les conseils de Thuillier et Tulard quand ils proposent de rédiger, chemin faisant, des "Notes de méthode": "il est bon d'établir au cours de la recherche des fiches ou notes de méthodes où l'on écrit au vol ses réflexions, les problèmes posés, où l'on énumère les obstacles à la recherche, les zones d'ombre ..."

Nous pourrions dire, avec E. Morin: "Je n'apporte pas la méthode, je pars à la recherche de la méthode". Le processus d'appréhension des faits historiques que nous décrivons dans cette thèse est fait de ces allers-retours incessants entre les documents et les réflexions. E. Morin (1977, p.22) exprime cela mieux que nous ne pourrions le faire et nous lui cédon la parole quelques instants :

"A l'origine, le mot méthode signifiait cheminement. Ici, il faut accepter de cheminer sans chemin, de faire le chemin dans le cheminement. ... La méthode ne peut se former que pendant la recherche; elle ne peut se dégager et se formuler qu'après, au moment où le terme redevient un nouveau point de départ, cette fois doté de méthode. Nietzsche le savait: "les méthodes viennent à la fin" (L'Antéchrist). Le retour au commencement n'est pas un cercle vicieux si le voyage, comme le dit aujourd'hui le mot trip, signifie expérience, d'où l'on revient changé. ... Alors, le cercle aura pu se transformer en une spirale où le retour au commencement est précisément ce qui éloigne du commencement."

Le dictionnaire encyclopédique Larousse (1979) nous apprend que la méthodologie est l'étude des méthodes que les sciences utilisent et qu'une méthode est l'ensemble des règles et des procédés permettant de parvenir à la vérité. Mais si je veux décrire ces règles et ces procédés, cela revient tout

simplement à écrire l'histoire de la thèse. Il faudrait alors, en toute honnêteté, que je m'interroge sur la méthode utilisée pour raconter l'histoire de la thèse; et donc que je raconte l'histoire de l'histoire de la thèse, qui renverrait à la méthode utilisée pour l'écrire, donc à l'histoire de l'histoire de l'histoire, etc... Nous sommes comme pris entre deux miroirs et nous prendrons bien garde de détourner les yeux avant que le vertige ne nous prenne.

§2 * Pas d'hypothèse, mais une intrigue;
pas de preuves, mais une illustration.

Parmi les historiens de la comptabilité dont nous avons parlé en introduction,, aucun n'a formulé d'hypothèse qu'il aurait cherché à vérifier; ils sont tous partis de faits dont ils ont ensuite recherché l'organisation naturelle pour en faire une histoire. A. Chandler (1977) l'exprime clairement dans son introduction (p.6 et 7):

"Ce livre est une histoire. ... Il s'efforce de remplir au mieux la tâche qui incombe en propre à l'historien et qui est d'établir clairement les faits. C'est à partir de ces faits qu'ont été ensuite élaborées les idées générales, ici présentées. Ce ne sont pas les données qui ont été sélectionnées dans le but de tester et valider certaines hypothèses ou théories d'ensemble."

A l'idée d'hypothèses vérifiables, nous préférons celle d'intrigue proposée par P. Veyne (p.36), c'est-à-dire

"un mélange très humain et très peu "scientifique" de causes matérielles, de fins et de hasards. ... Le mot d'intrigue a l'avantage de rappeler que ce qu'étudie l'historien est aussi humain qu'un drame ou un roman"; sans que cela nous fasse oublier que l'histoire, c'est d'abord et avant tout "des événements vrais qui ont l'homme pour acteur." (p.13).

L'absence d'hypothèse vérifiable implique donc que nous n'envisagions pas d'apporter de preuve à nos affirmations; l'accumulation de connaissances nous a fait entrevoir une intrigue et tous les nouveaux faits dont nous avons connaissance viennent s'insérer dans cette intrigue sans pour l'instant remettre en cause sa pertinence; tous les faits que nous énonçons sont donc des illustrations de cette intrigue; nous espérons simplement avoir posé les bonnes questions pour faire ressortir que le processus d'accumulation de capital est

intimement lié aux besoins d'information et donc aux structures des systèmes d'information des entreprises. Mais nous ne pourrions le prouver "scientifiquement"; tout simplement parce que "Tel est le monde sublunaire de l'histoire, où règnent côte à côte liberté, hasard, causes et fins, par opposition au monde de la science, qui ne connaît que des lois." (Veyne 1971, p.69).

Dans un article récent, J.R. Edwards développe les intrigues proposées par ses prédécesseurs en matière de naissance de la comptabilité industrielle (p.306). Il indique fort pertinemment que ces intrigues évoluent avec l'état de notre connaissance; nous n'écrivons pas l'histoire de la comptabilité comme on le faisait au début du siècle pour au moins une raison: les recherches entreprises depuis cette époque nous permettent d'en savoir plus sur le sujet. Une intrigue chasse l'autre parce que nous avons découvert des archives encore inexploitées. Il n'insiste cependant pas sur le fait que plusieurs intrigues peuvent coexister, pour un état donné de nos connaissances, sans pour autant être totalement contradictoires.

David Solomons, écrivant en 1952, n'avait vu apparaître la littérature de comptabilité industrielle qu'à partir de 1875. Conscient qu'une activité industrielle s'était développée bien avant cette date, il avait conclu qu'en l'absence d'une âpre compétition, les prix pouvaient être fixés à un niveau autorisant de confortables marges et excluait de ce fait tout besoin pressant de calcul des coûts. Il semblait donc admettre le rôle déterminant de la concurrence dans l'apparition de système de comptabilité industrielle.

Selon Samuel P. Garner (1954), l'impulsion initiale donnée au développement de la comptabilité industrielle venait du remplacement de l'industrie à domicile par l'accumulation de capital dans des fabriques, antérieurement à 1760. Selon ce point de vue, la révolution industrielle anglaise (1760-1830) avait à peine accéléré le processus (de développement de la comptabilité industrielle), et ne pouvait être considérée comme la cause essentielle du changement de système comptable, contrairement à ce qu'expliquait A.C. Littleton, écrivant en 1933, pour qui la comptabilité industrielle était l'une des nombreuses conséquences de la révolution industrielle. Les conclusions auxquelles arrivaient S. Garner et D. Solomons

s'expliquent en partie par le manque d'information concernant les pratiques comptables au XIX^{ème} siècle; plusieurs monographies anglo-saxonnes concernant cette période sont venues à point pour que de nouvelles intrigues voient le jour : Johnson (1984), Fleishman & Parker (1990), J.R. Edwards (1989).

A. Chandler propose également un scénario pour décrire et expliquer le développement des entreprises aux USA de la fin du XVIII^o siècle jusqu'au milieu du XX^{ème}. La coordination administrative des activités au sein des firmes est devenue plus productive et plus rentable que la coordination par le marché (p.15); voilà pourquoi on a assisté à ce mouvement permanent de concentration, renouvelé régulièrement par l'apparition de nouvelles petites entreprises sur les nouveaux marchés.

Aucun de ces auteurs ne formule à proprement parler d'hypothèses vérifiables; ils ne cherchent pas à tester "scientifiquement" les suppositions qu'ils sont amenés à proposer, le plus souvent comme conclusion⁵⁰ de leur travail. Ils cherchent simplement à construire des modèles, des tentatives d'explication, conduisant la recherche

"sans fin de la réalité sociale au modèle, puis de celui-ci à celle-là et ainsi de suite, par une série de retouches, de voyages patiemment renouvelés. Le modèle est, tour à tour, essai d'explication..., instrument de contrôle, de vérification... de la vie même d'une structure donnée."⁵¹

§3 * l'histoire de la comptabilité, une histoire faible

Il faut également, pour construire notre intrigue, nous interroger sur l'intelligibilité possible de l'évolution de la technique comptable. L'historien ne se borne pas à raconter; dès qu'il réunit plusieurs faits dans un même ouvrage, donc dans une même réflexion, la tentation lui vient d'interpréter, d'élucider, d'expliquer; la pure érudition qui consiste à simplement empiler des faits classés dans l'ordre chronologique est encore de l'histoire, mais il est très tentant d'en dire un peu plus, de distinguer, au-delà de la simple succession d'événements "une intrigue", comme nous l'avons vu

50 F. Braudel (1973), tome 2, p.112, résume le chapitre 1 en trois pages qu'il intitule : "Hypothèses pour conclure."

51 F. Braudel, cité par Bourdieu et Martin 1983 p. 235.

précédemment. Pour ce qui est de l'histoire de la comptabilité, force est de constater que la construction d'une intrigue nous oblige souvent à sortir du domaine de la comptabilité et à aller chercher nos explications ailleurs: par exemple, la révolution commerciale du XV^e siècle, faisant suite au développement du commerce à l'occasion des croisades, contribue à rendre intelligible la naissance de la comptabilité en partie double dans les villes commerçantes de l'Italie du Nord.

On pourrait donc supposer, à la lecture de ceux qui ont déjà écrit l'histoire de la comptabilité, que cette histoire d'une technique (comme celle de toutes les autres ?) est une

"histoire faible, qui ne contient pas en elle-même sa propre intelligibilité, laquelle lui vient seulement quand on la transporte en bloc au sein d'une histoire plus forte qu'elle."
(Veyne 1971, p.22)

JH Vlaemminck reconnaissait lui-même à la comptabilité le rôle de technique auxiliaire de l'économie. Si tel était le cas, il faudrait en tirer la conclusion: seule l'insertion de l'histoire de la comptabilité dans le contexte économique de chaque époque permet de la rendre intelligible. Dès que l'on se pose la question : pourquoi cette technique comptable est-elle apparue ?, il faut peut-être, pour trouver la réponse, aller chercher ailleurs que dans le "monde de la comptabilité". Bertrand Gille (1978) développait une idée proche de celle-ci dans sa préface (p. x) :

"Ce qui peut paraître, non pas simple, mais clair et rigoureusement ordonné dans le progrès scientifique, l'est infiniment moins dans le progrès technique L'enchaînement du progrès scientifique est logique et autonome. S'il existe une certaine logique du progrès technique, ce dernier n'est pas parfaitement autonome. Et tout d'abord est nécessaire une certaine cohérence, ... , parce qu'une technique isolée n'existe pas et doit faire appel à des techniques affluantes."

François Caron (1983) a un point de vue opposé quand il revendique (p.4) "le caractère autonome du changement technique" pour pouvoir écrire une histoire des techniques "quasiment autonome des histoires autres." Pour lui, "certains cheminements (des techniques) sont le résultat d'évolutions qui se produisent au coeur d'un réseau de contraintes liées à la nature des choses." L'apparente contradiction des propos de F. Caron avec le nôtre peut se dissiper si, comme

le fait B. Gille⁵², on distingue "progrès de la technique" et "progrès technique". L'explication du génie de Pacioli ou des comptabilités industrielles nées au XVI^e siècle ne peuvent se trouver que dans le cerveau de Pacioli ou dans la personnalité des dirigeants des entreprises concernées; à ce titre, ces explications sont en grande mesure autonomes de l'environnement socio-économique de leur époque. En revanche, la généralisation progressive de la partie double, très lente du XIV^e au XVIII^e siècles, puis très rapide au XIX^e siècle, n'est en aucun cas un phénomène inscrit dans la seule "nature des choses comptables".

Le même problème peut d'ailleurs se poser quand on discute de l'autonomie de l'histoire des entreprises par rapport à l'histoire économique. Dans l'introduction de son ouvrage consacré à Saint-Gobain, Jean-Pierre DAVIET indique que "l'entreprise est un centre relativement autonome de décision, sujet d'une étude spécifique comme telle, plutôt qu'une simple combinaison de facteurs de production dont l'évolution s'expliquerait uniquement par des logiques externes." Nous ne pouvons qu'être d'accord pour reconnaître le rôle décisif des individus dans la direction d'une grande entreprise comme Saint-Gobain; les dirigeants de la Compagnie tricentenaire ont pris les bonnes décisions et sont, à ce titre, les premiers responsables de ses succès. Mais les seules qualités personnelles de ses dirigeants ne permettent pas de comprendre pourquoi ils ne se sont préoccupés du calcul des prix de revient qu'à partir de 1820 ou de la rentabilité financière de leurs investissements qu'à partir de 1900⁵³.

Il faut donc aller chercher des explications dans les conditions d'exercice de la concurrence de l'époque, elles-mêmes résultant des développements de la technologie, du savoir, du niveau des ressources disponibles en capitaux, de la taille des entreprises, etc... Nous pensons avoir montré⁵⁴ que les "logiques externes" étaient suffisamment puissantes pour que s'imposent aux grandes entreprises les mêmes méthodes de gestion prévisionnelles au même moment, même si les cousins DuPont sont allés plus loin que les dirigeants de Saint-Gobain

52 voir le schéma p.505

53 Ces deux dates ne constituent que des indications approximatives de phénomènes dont les prémises d'abord puis l'achèvement ensuite se sont poursuivis sur plusieurs années.

54 Ce passage est tiré d'un article (1990) dans lequel nous montrions que, sans se concerter et à la même époque, Saint-Gobain et DuPont de Nemours avaient mis au point des méthodes similaires de mesure de la rentabilité de leurs investissements.

dans la formalisation du calcul de la rentabilité des investissements.

Il résulte de ce qui précède que l'autonomie de l'histoire de chaque technique ou de chaque entreprise est très délicate à établir. Le hasard peut faire naître çà ou là des exemples "originaux" dont les modèles macro-économiques n'arrivent pas à rendre compte; il n'empêche qu'à certains moments on a pu observer la généralisation de certaines techniques comptables dont seule la nécessité économique permet de rendre compte. Nous pouvons illustrer notre propos d'une métaphore: pour expliquer qu'un tel est chômeur, on peut dire que c'est parce qu'il est fainéant; mais, même si notre jugement est pertinent, il ne permettra pas d'expliquer pourquoi la fainéantise s'est emparée de plus de 2 millions et demi de personnes en France, alors que le chômage ne concernait que 2 ou 300 000 personnes il y a vingt-cinq ans.

T.A. Lee (1990) parle d'un "monde de la comptabilité" comme formant un système social mais ne discute pas de l'insertion de ce système dans d'autres systèmes plus vastes. Ce faisant, il suppose que l'histoire du monde de la comptabilité possède sa propre intelligibilité. Cette vision nous paraît contradictoire avec l'affirmation selon laquelle la comptabilité est l'auxiliaire de l'économie. Si l'on admet qu'une méthode comptable n'est mûre que dans un contexte économique donné, on ne peut conclure qu'à la dépendance du monde de la comptabilité; il ne peut être question alors d'un monde clos mais plutôt d'une région de l'activité économique, comme la construction des tableaux de bord et des instruments de mesure n'est qu'une région du monde de l'aéronautique. On ne peut comprendre l'évolution des techniques de mesure de l'altitude ou de la vitesse que si l'on étudie en même temps l'évolution du monde des transports aériens (techniques de propulsion, connaissance de la météorologie, besoins de la clientèle, etc.)

Nous admettrons donc que les systèmes comptables des entreprises⁵⁵ dépendent des besoins de chacune de ces organisations et que ces besoins d'information des entreprises ne peuvent être eux-mêmes compris que si les entreprises sont replacées elles-mêmes dans l'ensemble plus vaste de l'environnement économique général. C'est le développement de

55 nous parlons des systèmes les plus répandus dans les grandes entreprises.

l'activité industrielle dans le cadre d'une économie de concurrence et d'une accélération de l'accumulation des capitaux qui a créé le besoin d'un système d'information permettant aux entreprises de se mesurer à l'aide du calcul des coûts; et ce besoin d'information a été le facteur déterminant de développement d'une comptabilité industrielle; même si précédemment le calcul des coûts a pu se développer de façon ponctuelle dans le temps et dans l'espace; même si certaines entreprises n'ont pas immédiatement développé de calcul des coûts. J.R. Edwards parlait à ce sujet de "la théorie tout à fait pertinente de la réponse à une demande, qui voit dans la comptabilité une technique sociale de réponse aux besoins intervenus dans la conduite des affaires" (p.306).

§4 * Le hasard et la nécessité⁵⁶

Il est des exemples d'apparition de techniques comptables ou de contrôle de gestion qui ne correspondent apparemment à aucun besoin, à aucune nécessité économique. Nous pouvons illustrer notre propos à l'aide des exemples du calcul des coûts, du calcul de prix de cessions internes et de l'évaluation de la rentabilité des investissements.

Le système de comptabilité industrielle que Christophe Plantin (1520-1589), imprimeur à Anvers, avait mis en place de 1563 à 1567 sous l'impulsion de ses associés du moment ne correspondait pas réellement aux strictes nécessités du contrôle de gestion de l'époque⁵⁷; il a pu s'en séparer et poursuivre sereinement une entreprise prospère pendant de longues années. Le calcul des prix de cessions internes chez Decazeville en 1832⁵⁸ n'était pas d'une nécessité vitale pour la direction de cette entreprise; il fut d'ailleurs abandonné rapidement. Les calculs de taux de rentabilité des investissements aux "Fonderies et Forges de Fer dans le département de la Seine" en 1826⁵⁹ ou chez Martin-Sylvestre Boulard⁶⁰, imprimeur à Paris en 1791 peuvent également être considérés comme des "accidents de l'histoire".

56 Nous empruntons ce titre à Jacques Monod (1970).

57 d'après Florence Edler de Hoover (1937).

58 Voir notre monographie consacrée à cette entreprise entre 1827 et 1840.

59 exemple cité par Jacques Richard et paru dans le n°88-1 (mars 1988) p.109 de la Revue de Droit Comptable.

60 "Le manuel de l'imprimeur" Paris 1791.

Dans son livre, J. Monod oppose l'échelle microscopique (nous dirions micro-économique) pour laquelle le hasard est possible et l'échelle macroscopique (nous dirions macro-économique) où règne la nécessité. Si nous transposons le propos de J. Monod des êtres vivants aux entreprises (autres êtres vivants ?) nous pourrions dire que le système d'information comptable d'une entreprise peut tout à fait être le fruit du hasard, alors que le système d'information comptable dominant (à l'échelle macro-économique) ne peut être que l'expression de la nécessité.

Parlant des techniques en général, Bertrand Gille (1978) proposait de distinguer

	le progrès de la technique	le progrès technique
est marqué par l'	apparition isolée d'une technique	entrée de l'invention dans la vie industrielle
et situé au niveau	de la réflexion	du besoin économique

ce que Jean-Pierre Rioux (1971) illustre à l'aide d'un exemple:

"John Wyatt et Lewis Paul avaient pris le brevet d'une machine à filer dès 1738: trop tôt. Le marché ne commandait pas une technique nouvelle à ce moment, leur mécanique ne reçut aucune application."

On pourrait peut-être supposer que la méthode des surplus de productivité, mise au point en 1965, n'a toujours pas reçu d'application parce que le marché des informations n'a rien commandé à ce sujet.

Les prix de cessions internes ne se sont développés comme outil de gestion qu'à partir des années 1920 aux Etats-Unis (cf. Kaplan 1984) en réponse aux besoins d'information des entreprises multidivisionnelles devant harmoniser et contrôler les activités et les performances de leurs divisions. Quant au calcul de la rentabilité des investissements⁶¹, nous avons eu l'occasion de montrer que son apparition pouvait être mise en relation avec l'accroissement et la diversification des

61 cf notre article "La naissance du contrôle des investissements chez Saint-Gobain 1880-1910" paru dans la revue "Gérer et Comprendre", n°15, Juin 1990.

investissements des grandes entreprises, consécutivement à ce que l'on a coutume d'appeler la seconde révolution industrielle.

L'apparition de ces trois techniques du contrôle de gestion (calcul des coûts, prix de cessions internes, évaluation de la rentabilité des investissements) peut donc être datée différemment, selon que l'on s'en tient à la date de la première apparition sous l'effet du hasard ou que l'on préfère la date de leur généralisation comme réponse à un besoin ou à une nécessité. A cette question, essentielle pour l'historien : "Quand peut-on affirmer qu'une méthode comptable est apparue ?" Jacques Legoff⁶² affirme de manière beaucoup plus générale : "La véritable apparition historique, c'est quand quelque chose se diffuse", ce qui s'oppose à la conception selon laquelle l'apparition historique de la comptabilité industrielle est apparue dès qu'on a pu en trouver un ou des exemples, comme F. Melis le faisait en parlant de comptabilité des coûts dès le XIV^e siècle.

Démocrite⁶³ l'avait déjà dit il y a bien longtemps: "Tout ce qui existe dans l'univers est le fruit du hasard et de la nécessité". L'apparition ponctuelle d'un phénomène signifie simplement que la chose est possible; cela ne signifie pas que l'usage va inévitablement s'en généraliser; les balbutiements d'une activité industrielle dès le XIV^eme siècle rendaient la comptabilité industrielle possible; mais seule la révolution industrielle a rendu sa généralisation inévitable et sa signification pertinente au regard de l'environnement économique. C'est la raison pour laquelle nous pensons que seule l'histoire économique peut nous permettre de rendre intelligible l'apparition des méthodes comptables. Un tel débat ne relève pas forcément de la curiosité malade d'un coupeur de cheveux en quatre; il pourrait au contraire nous aider à répondre à des questions du type: "Quelles sont les chances de succès et de généralisation du système croisé ?" ou bien "Quelles seraient les circonstances qui permettraient au calcul du surplus de productivité global de se généraliser ?".

L'examen des faits nous conduit à admettre que les méthodes comptables apparaissent d'abord ponctuellement, presque "par

62 Interview sur France Culture le 23 Janvier 1991

63 Philosophe grec (460-377 av. JC) cité par J. Monod en exergue de son livre "Le hasard et la nécessité"

hasard", pour se développer dès que le contexte économique en impose la nécessité, en réponse à une demande de ce même contexte.

§5 * Mutations brutales ou lente évolution permanente ?

Dans notre introduction, le paragraphe intitulé "trois fois le même scénario" indiquait trois grandes périodes de l'histoire de la comptabilité. Mais le passage d'une période à la suivante ne se produit pas de façon brutale; au contraire, c'est très progressivement que les choses se passent et la transition peut être l'occasion de la naissance de systèmes d'information comptable hybrides (intermédiaires). On peut citer les exemples des systèmes d'information comptable adaptés au travail à domicile (domestic system) ou ceux adaptés aux domaines (estate accounting) qui ont préfiguré l'apparition de la comptabilité industrielle.

Dans la première de ces deux catégories on peut ranger les systèmes comptables décrits par John Collins (1697), James Dodson (1750), Wardhaugh Thompson (1777), Robert Hamilton (1777)⁶⁴. Des traces de tels systèmes peuvent également être trouvées en Italie (Fabio Giusberti 1990) et vraisemblablement ailleurs en Europe. Dans la seconde de ces deux catégories, on peut citer l'exemple suivant :

"Dans le domaine de Mackworth (Neath) 1759-1760, fonctionnait un système comptable hybride, créé pour permettre de constater sur des états ce dont chaque responsable "se chargeait" ou "se déchargeait" (la méthode comptable traditionnellement en vigueur dans les domaines fonciers). Ce système incluait aussi un Grand Livre, tenu en partie double, et organisé de telle façon qu'il permettait d'identifier les revenus, les coûts et le profit des différentes opérations."⁶⁵

L'entreprise de Christophe-Philippe Oberkampf peut être considérée comme relevant d'un système hybride; comme le note Serge Chassagne (1980) :

"L'examen rapide de la gestion de l'affaire montre à quel point, par l'importance du capital circulant et la faiblesse du capital fixe, elle reste comme mainte autre affaire contemporaine, une entreprise plus commerciale que véritablement industrielle..." (p.100)

64 Les travaux de ces quatre auteurs sont décrits par Ronald S. Edwards "Some Notes on the Early Literature and Development of Cost Accounting in Great Britain-II" The Accountant. 14 août 1937.

65 Voir JR Edwards 1989, pp. 313-314.

Ce qui n'empêche pas cette entreprise de calculer le "prix intrinsèque" ou "prix coûtant" de l'aune de tissu à partir d'un compte d'exploitation brut; ce compte calcule un prix de revient des ventes en additionnant au coût d'achat des toiles les frais de fabrication et en déduisant de ce total la valeur du stock final; pour autant, tous ces calculs étaient encore réalisés de manière "extra-comptable". Et S. Chassagne de conclure à ce sujet :

"Le secret de la réussite matérielle de la Société Sarrasin de Maraise et Oberkampf est certes dans l'art de l'indiennage du fabricant, mais il est surtout dans sa politique d'achat et dans sa juste intuition des fluctuations du marché." (p.102)

Raymond De Roover, quand il parle du système comptable des Medici au XVIème siècle, indique: "il ne s'agissait pas encore d'un système de calcul des coûts, mais il en était très proche." De la même façon, le calcul de prix de revient dans le cadre d'une comptabilité en partie simple peut également être considéré comme un système hybride: la manufacture de Sèvres sous l'ancien régime⁶⁶ ou les forges de Marmont⁶⁷ en sont des exemples. De tels systèmes intermédiaires ont pu exister pour d'autres périodes de transition. Le passage des comptabilités simples du haut moyen-âge à la comptabilité en partie double ne s'est pas faite non plus de façon brutale; Sombart notait trois phases :

- 1 - Apparition de comptes de biens à côté des très anciens comptes de personnes.
- 2 - Enregistrements en partie double.
- 3 - Création d'un compte de pertes et profits et d'un compte de capital.

De la même façon, la normalisation des comptabilités ne s'est pas réalisée en un jour et par décret. A. Chandler (1988) fournit (p. 126) un modèle de bilan recommandé par les conventions des délégués des chemins de fer réunis à Saratoga Springs, Etat de New-York, le 10 juin 1879. La numérotation décimale a connu des débuts bien antérieurs au plan comptable de 1947: Gabriel Faure, dans un numéro daté de 1909 du "bulletin de l'institut international de bibliographie" écrit un article intitulé "la classification décimale et son emploi

66 cf thèse d'André Sergène. Faculté de droit de Paris 1963.

67 dont F.N. Simon était le chef comptable.

en comptabilité", avec la proposition d'un plan comptable complet. A la suite de cet article, l'institut en question note:

"le travail de Gabriel Faure constitue une intéressante contribution ... Il y a lieu d'en rapprocher l'étude publiée antérieurement dans le bulletin (1901, p. 85-124) "Comment classer les pièces et documents des sociétés industrielles: le bilan" par Paul Otlet. Le congrès international des tramways, à l'initiative de Mr Gérons, a arrêté un cadre complet à classification décimale, pour la comptabilité des exploitations. Son but a été de rendre comparables les résultats d'exploitations différentes. L'Académie de comptabilité, récemment créée à Bruxelles, cherche de son côté à établir un système de classement unique pour tous genres de comptabilités."

M. Chatfield (1974, p.272) évoque également les débuts de la normalisation comptable en Europe bien avant la fin du XIXème siècle. D. Clousier⁶⁸ proposait dès 1838 une méthode comptable à l'usage des menuisiers et adoptée par la Société des maîtres menuisiers de la ville de Dijon. L'histoire des systèmes comptables pourrait-elle alors être considérée comme un long continuum dans lesquels les périodes ne seraient le résultat que de découpages arbitraires ? F. Caron (1983) n'est pas éloigné de ce point de vue quand il explique que (p.3/4) :

"Les cheminements historiques ne pourront être compris que si l'on se débarrasse une fois pour toutes des simplifications qu'impliquent les raisonnements en terme d'étapes, de points tournants ou de révolutions. Ce sont des astuces pédagogiques, rien de plus, mais qui peuvent devenir des obstacles insurmontables à la bonne compréhension des phénomènes."

Plus loin, il lie le caractère autonome de l'histoire des techniques à la nécessité de refuser les points tournants et les révolutions:

"Historiquement, un tel préalable (l'autonomie de l'histoire des techniques) tend à insister plutôt comme le fait Uscher sur les phénomènes de continuité que sur les ruptures et les révolutions, comme le fait Schumpeter."

Peut-on penser, à l'inverse, qu'il existe des césures significatives, des sauts qualitatifs ? La réponse dépend en fait du niveau où l'on se situe pour observer; si l'on considère l'évolution de la multitude des systèmes comptables réels, on peut imaginer une certaine continuité. On pourrait

68 Reymondin (1909) orthographe Cloutier, mais la consultation de l'ouvrage confirme qu'il s'agit de Clousier.

même reconstituer les différents systèmes comptables intermédiaires possibles entre celui du négociant et celui de l'industriel; si l'on peut disposer d'un nombre suffisant de ces systèmes intermédiaires, on peut les visionner suffisamment vite pour avoir l'impression de la continuité, comme une centaine d'images visionnées en quatre secondes donne l'impression du mouvement continu au cinéma.

Si, à l'inverse, on s'intéresse à la théorie comptable telle qu'elle est exprimée dans les manuels, on s'aperçoit que tous les systèmes comptables n'ont pas le même poids; l'histoire ne retient que le système du négociant et celui de l'industriel; tous les autres systèmes ne sont évoqués que sous formes de monographies.

Il semble donc que les césures soient indiquées par la théorie, qui évolue par paliers, alors que la pratique évolue graduellement. Le passage d'une période à la suivante prend alors toute son importance; le travail de l'historien de la comptabilité consiste bien sûr à décrire la cohérence interne de chaque système comptable, ainsi que sa cohérence externe avec l'environnement économique et social global; mais en plus de cette tâche, l'historien de la comptabilité doit essayer de décrire et d'expliquer le passage d'un système à un autre. Ce passage est d'ailleurs d'autant plus complexe qu'il résulte généralement d'un faisceau de causes dont on ne peut pas dire laquelle est déterminante. Quand Jean-Pierre Rioux (1971) s'interroge sur les conditions qui ont présidé au démarrage et à l'expansion de la révolution industrielle, il parle bien sûr de progrès technique, de démographie, mais aussi et surtout d'accumulation de capitaux, de révolution agricole, d'augmentation de la taille des entreprises, etc...

Si l'avènement d'un nouveau système comptable est un phénomène complexe, il résulte néanmoins de l'évolution du précédent; ce dernier, en se développant, crée les prémisses de son dépassement par le système suivant: l'activité industrielle n'a pu se développer qu'en accumulant des capitaux; l'obtention de ces capitaux pour financer l'expansion a permis le développement du système bancaire, vecteur essentiel de la normalisation et donc du dépassement de la comptabilité industrielle. Là est toute l'ambiguïté du pouvoir de l'historien; parmi tous les futurs possibles, il ne peut

prédire celui qui adviendra; en revanche, une fois l'événement passé, il peut espérer être en mesure de dire pourquoi c'est cet événement qui est intervenu et pas un autre.

§6 * Théories comptables et pratiques comptables

Il conviendrait tout d'abord d'éviter un anachronisme; le divorce entre théorie et pratique a été particulièrement sensible depuis le début des années 1960 quand se sont développés dans les universités des enseignements de gestion relativement coupés du monde des affaires. Robert S. Kaplan (1983) dénonçait à ce sujet le fait que la plupart des outils du contrôle de gestion utilisés jusque dans la fin des années 1970 avaient été mis au point avant 1925, ce que la lecture de S.P. Garner confirmait; corrélativement, il remarquait que, depuis les années 1950, la plupart des innovations dans ce domaine étaient le fait d'universitaires dont les travaux n'avaient que peu d'effets sur la pratique des entreprises. Hirschleifer, par exemple, a développé en 1956 et 1957 une théorie des prix de cessions internes selon laquelle le coût d'opportunité de la division vendeuse constituait pour la firme le prix de cession optimum. Cette règle incluait le prix de marché comme étant un cas particulier à mettre en oeuvre quand le produit semi-fini était vendu sur un marché de concurrence parfaite, mais la règle indiquait de revenir au coût marginal de la division vendeuse quand il n'y avait pas de marché ou un marché de concurrence imparfaite pour le produit semi-fini. Fondée sur la théorie micro-économique, une telle démarche n'a été que très peu mise en pratique, tant les conditions posées pour son application étaient peu souvent réalisées. De la même façon, l'analyse quantitative, développée dans les années 1950, n'a fait que fournir des outils analytiques facilitant l'emploi de méthodes déjà utilisées depuis un siècle. Toujours selon Kaplan (1983), la théorie de l'agence, bien que très séduisante, suppose dans son application des calculs tellement complexes et difficiles qu'elle n'a pu être appliquée qu'à des organisations extrêmement simples; elle n'est pas à même pour l'instant de résoudre les problèmes d'entreprises complexes. Kaplan conclut :

"Quand je pense au manque d'innovation dans les systèmes comptables des firmes à l'heure actuelle, je suis impressionné par la différence

qui existe entre les innovations réalisées dans les entreprises et celles qui apparaissent à l'université." (p.406)

L'auteur propose donc, en conclusion, de retourner "sur le terrain" pour y découvrir, déjà mises en pratique, les théories de demain. Mais ce divorce n'a pas toujours existé; au XIXème siècle, la quasi-totalité des théoriciens de la comptabilité étaient également des praticiens. Dans une telle situation, le problème des rapports entre théorie et pratique comptables est, pour l'essentiel, celui de la diffusion des techniques comptables.

J.R. Edwards (1989) aborde le problème des rapports entre théorie et pratique (p.313). Selon lui, les pratiques comptables précèdent généralement les développements de la théorie. De la partie double de Pacioli aux coûts par activités⁶⁹, les exemples abondent. De Roover⁷⁰ cite celui des Medici:

"L'utilisation de journaux particuliers à une opération et de grands livres auxiliaires révèle une technique comptable très élaborée. Ni l'ouvrage de Pacioli, ni ceux des auteurs comptables des XVI^e et XVII^e siècles ne contiennent de référence à la comptabilité industrielle, ni aux livres auxiliaires. Les livres de comptes des Medici prouvent indubitablement que les ouvrages de l'époque ne donnent pas une image fidèle de la pratique réelle des affaires, et que cette dernière était très en avance sur la théorie."

Pierre-Antoine Godard (1827), administrateur des cristalleries de Baccarat et auteur d'un traité de comptabilité, estime avec prescience, puisqu'il ne connaissait ni le traité de Pacioli ni l'histoire de la partie double (p.16) :

"aussi tenons-nous pour constant qu'il y a eu de vrais comptes en parties doubles bien longtemps avant qu'on ait pensé à écrire des traités pour en démontrer la méthode et les avantages, par la même raison qu'il y a eu des écrivains avant des grammairiens, et que l'on a cultivé les sciences avant qu'on eût rédigé des livres élémentaires."

De Roover remarque cependant que la littérature comptable ne décrit les pratiques que d'un petit nombre d'entreprises, d'une sorte d'avant-garde. Pour notre part, nous pensons que la

69 Pacioli affirmait ne faire que transcrire les usages en vigueur à son époque, de la même façon que les théoriciens actuels des coûts par activités s'appuient sur une pratique déjà bien ancrée dans de grandes entreprises américaines.

70 "A Florentine Firm of Cloth Manufacturers" Speculum, XVI, (Janvier 1941) p.28

relation entre pratique et théorie n'est pas à sens unique (les pratiques précèdent la théorie); en effet, autant l'apparition d'une théorie peut être datée avec une relative facilité⁷¹, autant la diversité des pratiques rend la datation beaucoup plus délicate. Des systèmes de comptabilité industrielle existaient bien avant que le premier manuel ne paraisse, mais à l'inverse, la diffusion de ce système s'est étendue bien après les quelques années qui ont suivi le premier manuel en question. Dans un texte non publié, Yannick Lemarchand⁷² conclut qu'il y a en fait un double décalage entre les manuels et la pratique; à la fois normatifs et généralistes, les manuels présentent un idéal que l'on est loin de retrouver dans la réalité, en même temps qu'ils ignorent certaines des applications de leur époque. Il n'y a donc pas de problème de retard ou d'avance.

On peut donc parler d'une sorte de chevauchement, tant les situations peuvent être complexes et les existences des divers systèmes imbriquées. Il y a eu par exemple chevauchement de la partie double et de la partie simple entre 1350 et 1850. Par ailleurs, nous avons trouvé des comptabilités de flux internes dès 1738; deux siècles après, on n'est pas sûr que toutes les entreprises disposent d'une comptabilité analytique. Le processus de passage d'un système à un autre est donc l'histoire des interactions entre pratique et théorie selon un scénario du genre suivant: quelques entreprises mettent en pratique de nouveaux instruments sous l'effet du besoin; la constatation empirique de l'efficacité de ces systèmes conduit certains de leurs auteurs à en proposer une théorisation qui, en retour, accélère l'évolution des pratiques "retardataires".

Le passage de la pratique comptable à la théorie comptable s'effectue un peu comme se construirait une route de campagne. Poussés par une nécessité économique quelconque, les habitants d'un village commencent par utiliser régulièrement un nouveau chemin pour se rendre au village voisin. Ce chemin se dessine progressivement; l'herbe ne repousse plus, des clôtures sont aménagées (créées ou ouvertes); dès que la nécessité d'un tel chemin apparaît à tous, alors viennent pelles et pioches pour construire une route balisée et goudronnée capable d'accueillir progressivement tous ceux qui en ont besoin. Les théories

⁷¹ Date de publication des ouvrages ou éventuellement nombre d'exemplaires vendus.

⁷² Yannick Lemarchand prépare actuellement une thèse sur l'histoire de la comptabilisation des actifs fixes.

comptables sont ces routes qui permettent le transport rapide et fiable des informations, mais souvent le chemin a été frayé de façon empirique par quelques bricoleurs de génie. La théorie s'élabore après que l'on ait fait la preuve pratique de sa validité. Dans un deuxième temps, cette théorie s'impose alors progressivement à tous; au moment où la théorie s'élabore, elle suit la pratique de certaines entreprises et précède celle d'un grand nombre d'autres.

Au début du XIXème siècle, on observe que de grandes entreprises commencent à calculer des prix de revient; ces calculs deviennent répétitifs; l'information qu'il est nécessaire de créer et de stocker pour réaliser de tels calculs refait inlassablement le même chemin et petit à petit, on s'aperçoit de l'utilité d'investir dans la création d'une route plus large pour que les informations circulent plus vite et en plus grand nombre; il faut alors créer un système comptable permettant de calculer les prix de revient.

Pour poursuivre la métaphore, et en reprenant l'idée d'Edwards, nous pourrions dire que la théorie de construction des routes ne viendrait qu'après que des routes aient été construites, mais permettrait en revanche aux nouveaux villages de construire leurs routes beaucoup plus vite que leurs prédécesseurs.

§7 * Des principes généraux, mais pas d'algorithme artificiel

Nous avons navigué à vue entre deux écueils contre lesquels HI Marrou nous met en garde (p.28):

"En fait le champ de l'histoire, le champ où opèrent les historiens, est occupée par une équipe de chercheurs déployée en éventail: à une extrémité, les érudits minutieux, occupés à "faire la toilette" des documents à publier, qu'on finira par suspecter de n'être que des philologues, pas encore tout à fait des historiens: des préparateurs ou des laborantines, pas encore des vrais savants; à l'autre bout, de nobles esprits, épris de vastes synthèses, embrassant d'un vol d'aigle d'immenses tranches de devenir: on les contemple, d'en bas, avec quelque inquiétude, suspects qu'ils sont de dépasser le niveau de l'histoire, cette fois par en haut..."

Il exprime une idée très proche (p.52): après avoir cité la formule de V.H. Galbraith: "l'histoire, c'est le passé, dans la mesure où nous pouvons le connaître."

"Oui, beaucoup mieux que l'orgueil du philosophe idéaliste, assuré de construire (comme il dit), le réel avec les seules ressources de la pensée, beaucoup mieux que la myopie consciencieuse de l'érudit positiviste, content d'accumuler des faits dans sa boîte à fiches, la modestie, et la précision logique, de cette formule me paraît apte à résumer l'essentiel de notre expérience d'historiens : elle ne saurait être décrite comme le paisible labeur de l'un ni comme l'expansion triomphante de l'autre; elle est quelque chose de beaucoup plus risqué, en un sens de tragique, d'où nous sortons haletants, humiliés, toujours plus qu'à demi vaincus..."

Previts et al. (1990 a&b) ne disent pas des choses très différentes, bien que d'une manière nettement moins littéraire. Une distinction essentielle est établie entre d'une part l'Histoire comme science sociale en insistant sur les problèmes d'interprétation, de critique et de méthode et d'autre part l'Histoire narrative et principalement descriptive. Une annexe donne des informations sur les organisations et les publications traitant de l'histoire de la comptabilité. La distinction entre histoire "narrative" et histoire "interprétative" leur permet de préciser avec pertinence que: (p.145)

"Même quand une étude empirique est entreprise, que les données sont rigoureusement contrôlées, que les tests statistiques semblent porteurs de signification, une évaluation qualitative du problème traité est néanmoins pertinente car l'oubli toujours possible d'une variable d'environnement risque de remettre en cause la compréhension des résultats empiriques."

Previts et al., dans un souci d'ouverture, admettent toutes les méthodes. Ils notent cependant les limites des études statistiques. Ce faisant, ils restent en retrait par rapport aux jugements sans appel prononcés par les tenants d'épistémologies constructivistes (cf. Martinet 1990). Previt et al. constatent (p.147) que la "Cliométrie"⁷³ continue d'être développée de façon significative comme une méthode de recherche historique. Nous continuons de penser que, si la collecte de données chiffrées est une source importante d'informations pour l'historien, leur traitement à l'aide de modèles mathématiques revient à gommer la complexité et l'unicité des situations historiques. Pour terminer leur étude, Previts et al. nous fournissent les éléments d'un processus de recherche historique, une sorte d'algorithme en huit étapes (p.149) :

73 Application de l'économétrie et des méthodes quantitatives à la recherche historique.

- 1 - Définition du problème et des hypothèses.
- 2 - Identification et collecte des données.
- 3 - Analyse du contexte culturel, social, technique, économique et politique.
- 4 - Définition, application et validation d'une méthodologie.
- 5 - Evaluation de la fiabilité des résultats.
- 6 - Evaluation des liens de causalité.
- 7 - Inventaire des "trouvailles".
- 8 - Conclusion et recommandations pour des recherches ultérieures.

Les auteurs notent d'ailleurs, juste avant : "Bien que la réduction de tant d'efforts à une suite d'étapes générales ne soit pas appropriée, particulièrement dans les travaux d'interprétation, il est néanmoins possible d'identifier quelques points essentiels."

Si nous examinons la façon dont nous avons procédé, nous constatons que nous avons eu effectivement à franchir toutes ces étapes, mais plusieurs fois et dans n'importe quel ordre. La méthode peut alors se résumer à un ensemble de préceptes méthodologiques (ou moraux) pour l'historien. HI Marrou (p.117) préfère parler d'un mouvement dialectique, circulaire ou mieux, hélicoïdal, pour décrire le processus de la connaissance. "l'historien passe successivement de l'objet de sa recherche au document qui en est l'instrument et réciproquement; la question qui a déclenché le mouvement ne reste pas identique à elle-même; au contact des données du document, elle ne cesse de se transformer."

Et quand s'arrête-t-on ? "Quand tu veux", répond HI Marrou (p.271) : à partir d'un certain moment, l'idée de l'historien est faite, elle a "atteint le degré de vérité dont elle est susceptible", et aucune donnée supplémentaire ne vient plus la modifier. C'est à ce moment-là qu'il faut s'arrêter; mais seul l'historien, avec toute sa subjectivité, peut en décider. Nous pouvons rappeler à ce propos le point de vue de J.Piaget⁷⁴ privilégiant systématiquement "la méthode critique qui, comme chacun sait, a été définie CONTRE la méthode des tests et de l'analyse statistique. Elle repose sur le postulat assez grave de l'habileté de l'observateur dont l'art aide le sujet à exhiber les outils de sa pensée."

74 cité par JL Le Moigne dans Martinet 1990 p.131

§8 * La méthode, quand même !

Pour conclure sur ces problèmes de méthode, nous exprimerons donc les règles que nous avons essayé d'observer tout au long de notre recherche, en précisant encore que la claire conscience de ces règles ne nous est venue qu'après avoir conçu l'essentiel du travail; en précisant également l'impossibilité de trouver des archives complètes permettant de répondre à toutes nos interrogations⁷⁵.

1 - La première de ces règles est celle qu'Henri-Irénée Marrou appelle la Règle de l'Epilogue (p.43) :

"Toute étude historique qui ne conduit pas son objet des origines à nos jours doit commencer par une introduction qui montre les antécédents du phénomène étudié et par un épilogue qui cherche à répondre à la question: "Qu'arriva-t-il ensuite ?". Il ne faut pas que l'étude commence et finisse abruptement, comme au cinéma l'écran s'illumine au début du film pour s'obscurcir à la fin."

2 - Même si l'essentiel de notre attention et de nos efforts ont été concentrés sur la période 1820-1880, nous avons voulu, en introduction, laisser apparaître le reste de l'histoire de la partie double, un peu comme une scène de théâtre visible des spectateurs mais dont une partie seulement bénéficierait d'un éclairage particulier. Nous avons défini la période étudiée ainsi que la façon dont elle s'articule avec la précédente et la suivante. Cela supposait donc une périodisation plus globale.

3 - Nous n'avons pas cherché à multiplier le nombre d'entreprises décrites, en préférant analyser plus en détail celles que nous avons étudiées, afin de toujours replacer le système d'information comptable dans l'ensemble des problèmes de gestion; c'est pourquoi nous avons procédé par monographies.

4 - La sélection des manuels de comptabilités du début du XIXème siècle n'a pas non plus été exhaustive; elle ne peut le prétendre puisque les ouvrages dont on peut disposer à la Bibliothèque Nationale sont classés par ordre alphabétique des auteurs et non par thème. Nous ne sommes donc pas sûr d'avoir consulté la totalité des ouvrages disponibles sur le sujet.

75 Daniel Fixari, dans le n°1 de la revue *Entreprise et Histoire* (p.115), pouvait même dire que l'histoire des entreprises était, sur ce point, assez proche de celle du moyen-âge !

Nous avons utilisé en premier lieu l'article d'Edwards (1937) et ensuite la bibliographie publiée par Reymondin en 1909.

5 - Conformément aux recommandations de la quasi-totalité des historiens que nous avons pu lire, nous avons d'abord cherché à établir des faits. Nous avons également essayé de définir des concepts; et particulièrement celui de système d'information comptable d'entreprise, en essayant de montrer sa pérennité et son homogénéité de signification au cours de la période étudiée.

6 - Nous avons cherché à décrire l'articulation entre les systèmes d'information comptable d'entreprises et les systèmes dans lesquels ils s'imbriquent, et particulièrement le système-entreprise⁷⁶. Au-delà des détails du système comptable, c'est la cohérence de l'ensemble des méthodes de gestion qui importe, comme l'a montré A.D. Chandler. Une histoire des systèmes comptables devrait, à notre avis, avoir pour objectif d'éditer, pour chaque période, un schéma du type de celui reproduit dans le livre de B. Colasse (1988, p.IV) ou dans celui de B. Underdown et P. Taylor (1986, p.22) indiquant tous les acteurs de l'élaboration des systèmes comptables (entreprises, individus, marchés, responsables politiques) ainsi que les relations qui les lient.

7 - Nous avons cherché à établir, dans une perspective téléologique, la cohérence entre les finalités des entreprises étudiées et la forme du système d'information comptable qu'elles se donnent, empruntant cette méthode à W. Sombart.

8 - Enfin et de manière plus générale nous avons cherché à définir, dans l'activité économique, quel était le fait (ou l'ensemble de faits) générateur pour chacune des techniques comptables; en ne confondant pas leur arrivée à maturité avec leur date de première apparition.

Il nous faut encore préciser que toutes ces méthodes ont été mises en oeuvre simultanément; il ne s'agit pas d'un processus séquentiel mais un ensemble de tâches qui se réalisent en même temps par des allers-retours incessants et instantanés. Notre méthode constitue donc un compromis entre une démarche analytique (diviser un problème compliqué en

76 il s'agit uniquement d'entreprises privées dans le cadre du système d'économie de marché.

autant de problèmes simples qu'il est nécessaire) et une démarche systémique (chaque organisation dans chaque période est définie par sa finalité et son insertion cohérente dans des ensembles plus vastes). Pour nous, l'étude du système d'information comptable né de la révolution industrielle a essentiellement consisté

- à définir des interactions dans l'espace (avec les autres sous-systèmes du système économique global) et dans le temps (avec la période suivante et la précédente)
- et à nous poser inlassablement la question: "Quel besoin d'information a commandé tel système comptable ou telle technique ?"

BIBLIOGRAPHIE

- ANONYME, "Histoire de l'industrie dans la vallée de Masevaux" Mulhouse-Dornach 1952. Ce livre, classé dans la catégorie "anonymes" à la Bibliothèque Nationale, est édité par Braun et Cie, rédigé à l'initiative et sous la direction de Jacques André, par P. Stinzi, R. Mattauer, L. Ulrich et R. André.
- ASHTON T.S., "La révolution industrielle" (1760-1830)", Plon, Paris 1955.
- ASSELAIN J.C., "Histoire économique de la France I", Editions du Seuil, Paris 1984, Collection Points Histoire, H71.
- ASSELAIN J.C., "Continuités, traumatismes, mutations.", Revue Economique, Vol.40 n°6, novembre 1989, p.1137-1188.
- ATTALI Jacques, "Histoires du temps", Fayard 1982
- BALADOUNI V., "The Study of Accounting History", Working paper N°19 in E.N. COFFMAN (éd.), The Academy of Accounting Historians Working Paper Series, Vol. 1, The Academy of Accounting Historians, 1979.
- BARLET Charles-Henri, "Tenue des livres appliquée à la comptabilité des mines de houille, des hauts-fourneaux et des usines à fer", Van Velsen, Malines 1861, 217 pages.
- BARRE Joseph, "Comptabilité industrielle", Masson, Paris 1872, 437 pages.
- BAXTER W.T., "Accounting History as a Worthwhile Study", The Accounting Historians Notebook, Printemps 1981.
- BELHOSTE Jean-François, "Histoire des forges d'Alleverd des origines à 1970", Editions Didier Richard, Grenoble 1982.
- BELTRAN Alain & GRISET Pascal, "La croissance économique de la France 1815-1914", Armand Colin, Paris 1988.
- BERGERON Louis, "L'épisode napoléonien 1799-1815", Editions du Seuil, Paris 1972, Collection Points Histoire, H104.
- BERGERON Louis, "Problèmes économiques de la France napoléonienne", R.H.M.C., Juillet-Septembre 1970, p.469-505.
- BLANQUI A.J., "Cours d'économie industrielle", Paris 1838.
- BOULARD Martin-Sylvestre, "Manuel de l'imprimeur", Paris, 1791.
- BOURDE Guy, "Les écoles historiques", Seuil 1983, Collection "points histoire" H67.

- BOUVIER J., "Systèmes bancaires et entreprises industrielles dans la croissance européenne au XIX^e siècle", Annales E.S.C., 1972/1, p. 46-70.
- BOUVIER Jean "L'appareil conceptuel dans l'histoire économique contemporaine" Revue Economique, Janvier 1965, pp. 1-17.
- BOUVIER Jean & WOLFF Jacques, "Deux siècles de fiscalité française", recueil d'articles, Mouton éditeurs, Paris 1973.
- BOUVIER Jean, FURET François & GILLET Marcel, "Le mouvement du profit en France au XIX^eme siècle", Mouton, Paris-La Haye 1965.
- BRAUDEL Fernand & LABROUSSE Ernest, "Histoire économique et sociale de la France" Tome 3, premier et second volumes, P.U.F. Paris 1976.
- BRAUDEL Fernand, "Civilisation matérielle, Economie et capitalisme, Tome 2: les jeux de l'échange", Armand Colin, Paris 1979.
- BRICKER Robert J., "The Importance of History for Accounting Research", ABACUS, Vol.27 N°1, 1991. pp 92-94
- BROUSTAIL Joël (propos recueillis par), "Les entreprises ont-elles besoin d'une histoire ?", Entreprise et Histoire n°1, Avril 1992.
- BROWN Richard, "A history of accounting and accountants" Edinburgh & London 1905.
- CAPRON Michel, "La comptabilité: faut-il y croire pour avoir confiance?" Gérer & Comprendre n°21 Décembre 1990. pp. 75-83.
- CARMONA Salvador & GUTIERREZ Fernando, "An Early Cost Accounting System: The Case of the Royal Factory (1773)", Séminaire international "Research Issues in Accounting and Business Administration" tenu à Bressanone (Italie), 12-13 Septembre 1991.
- CARON François, "Histoire technique et histoire économique"; Histoire, Economie et Société; n°1 1983; pp. 3-5 et pp. 7-16
- CARRUTHERS Bruce G. & ESPELAND Wendy N., "Accounting for Rationality : Double-Entry Bookkeeping and the Rethoric of Economic Rationality", American Journal of Sociology, Vol. 97 n°1 July 1991, p.31-69.
- de CAZAUX L.F.G., "De la comptabilité dans une entreprise industrielle et spécialement dans une exploitation rurale", Toulouse 1824.
- CHALMERS Alan F., "Qu'est-ce la science ?" Le livre de poche, Collection "Biblio essais". Editions La Découverte, Paris 1987. 268 pages.
- de CHAMBRUN René, "L'histoire de Baccarat", Brochure publiée par les cristalleries de Baccarat.
- CHANDLER Alfred D., "La main visible des managers", Economica 1988.
- CHAPTAL, "De l'industrie française", Paris 1819.
- CHASSAGNE Serge, "Oberkampf: Un entrepreneur capitaliste au siècle des lumières", Editions Aubier Montaigne, 1980.

- CHATFIELD Michael, "A History of Accounting Thought", Robert E. Krieger Publishing Company. Huntington, New-York 1974.
- CHEVANDIER de VALDROME E., "Notes sur la comptabilité appliquée à l'industrie", Berger-Levrault, Paris 1878, 48 pages.
- CLOUSIER D., "Traité de la comptabilité du menuisier", Dijon 1838. 67 pages.
- COHEN Elie, "Epistémologie de la gestion", Encyclopédie de la gestion, pp. 1055-1074.
- COLASSE Bernard, "Note pour une épistémologie de la comptabilité des entreprises" Cahier d'études du CREFI n°7904, Université de Paris-Dauphine 1979.
- COLASSE Bernard, "Les trois âges de la comptabilité", Revue Française de Gestion n°70, Sept/Oct. 1988, pp.83-87.
- COLASSE Bernard, "Comptabilité générale", 3^e édition, Economica 1991.
- COQ Paul, "Cours d'économie industrielle", Delagrave, Paris 1876.
- COURCELLE-SENEUIL, "Manuel des affaires", Guillaumin, Paris 1854.
- CROUZET François, "Agriculture et révolution industrielle, quelques réflexions", Cahiers d'histoire, 1967, p.67-86.
- CROUZET François, "Angleterre et France au XVIII^{ème} siècle. Essai d'analyse comparée de deux croissances économiques", A.E.S.C., Mars 1966, p.254-291.
- CROUZET François, "Capital Formation in the Industrial Revolution", Methuen & Co. Ltd, London 1972. Recueil d'articles précédemment publiés. F. Crouzet est l'auteur de l'introduction pp.1-69.
- CROUZET François, "L'industrialisation en Europe au XIX^{ème} siècle", Colloque international du CNRS, Lyon 7-10 oct. 1970. Publié en 1972 par le CNRS.
- CROUZET François, "Les conséquences économiques de la Révolution française", Revue Economique, Vol.40 n°6, p.1189-1204.
- DAUDIBERTIERES G., "La société des houillères et fonderies de l'Aveyron et le premier développement industriel de Decazeville", Mémoire de la Société des Lettres, Sciences et Arts de l'Aveyron, Tome 28, 1964.
- DAUDIBERTIERES G., "Un centenaire industriel : la grande activité des forges de Decazeville", Procès-verbaux des séances de la société des lettres, sciences et arts de l'Aveyron, Vol. 27, 1954-58.
- DAVIET Jean-Pierre, "Culture d'entreprise : Saint-Gobain entre l'ancien et le neuf", Revue Française de Gestion n°70, Sept/Oct. 1988.
- DAVIET Jean-Pierre, "Existe-t-il une business history française ?", Annali di Storia dell'impresa, 3/1987, p. 428-484.

- DAVIET Jean-Pierre, "Une entreprise française à rayonnement international : la Compagnie de Saint-Gobain de 1830 à 1939", Thèse dactylographiée, Paris I, Octobre 1983, 1600 pages.
- DAVIET Jean-Pierre, "Un destin international : la Compagnie de Saint-Gobain de 1830 à 1939", Editions des Archives Contemporaines". 1988.
- DEGRANGES Edmond (père), "La tenue des livres rendue facile, ..", Paris 1795.
- DEGRANGES E. (fils), "Tenue des livres des maîtres de forges et des usines à fer", Langlois et Leclercq, Paris 1842, 102 pages.
- de DIETRICH (Baron), "Description des gîtes de minerai de la haute et basse-Alsace", 1786. Réédité en 1986 par Champion-Slatkine à Genève, pp. 90-101.
- DUBOIS Jacques, "Simple histoire régionale du verre", Eco-musée de la région Fourmies, Trélon (59) 1984.
- DUNHAM A.L., "La révolution industrielle en France 1815-1840", Rivière, Paris 1953.
- DURAND E., "Tablettes du directeur d'usine à gaz", Journal Le gaz, Paris 1879.
- z
- DURAND Romain, "Sur les problèmes posés aux comptables du XIXème siècle par l'évolution du droit des sociétés", Communication au 11ème congrès de l'A.F.C., Saint-Maur, Mai 1990.
- EDLER DE ROOVER Florence, "Cost Accounting in the Sixteenth Century", The Accounting Review, Vol. XII n°3, Septembre 1937, pp.226-237.
- EDWARDS John Richard, "Industrial Cost Accounting Developments in Britain to 1830 : a Review Article", Accounting and Business Research, Vol. 19, N°76, pp.305-317, 1989.
- EDWARDS John Richard, HAMMERLEY George & NEWELL Edmund, "Cost Accounting at Keswick, England, c. 1598-1615 : The German Connection.", The Accounting Historians Journal, Vol. 17 N°1, June 1990. p 61-80
- EDWARDS Ronald S., "A survey of French contributions to the study of cost accounting during the 19th century", The Accountant, May 1937. p 1-36
- EDWARDS Ronald S., "Some Notes on the Early Litterature and Development of Cost Accounting in Great Britain", The Accountant (Août-Septembre 1937). p 107-109, 225-231, 255-255, 283-284, 303-304, 314-314. Révisé habido
— Bulletin
02/03/80
- FEBVRE Lucien, "Combats pour l'histoire", Armand Colin, Paris 1992.
- FLEISHMANN R.K. & PARKER L.D., "Managerial Accounting Early in the British Industrial Revolution : The Carron Company, a Case Study.", Accounting and Business Research, Vol. 20, N° 79, pp.211-221, 1990.
- FLEISHMANN R.K., "Industrial revolution cost accounting historiography : the state of the art".
- FOHLEN Claude, "Qu'est-ce que la Révolution industrielle ?", Paris 1971.

- FOHLEN Claude, "The present State of Business History in France", Business History Review, Vol. XLI, N°1, Spring 1967. p.94-103.
- FOURASTIE Jean, "La comptabilité" Que sais-je n°111, 18ème édition 1991.
- GARNER S. Paul, "Evolution of Cost Accounting to 1925", Alabama press, 1954.
- GARNIER Pierre, "La technique comptable approfondie et les comptabilités spéciales", Dunod 1967
- GILLE Bertrand, "La sidérurgie française au XIXème siècle", Editions Droz, Genève 1968.
- GILLE Bertrand, "Histoire des techniques", Encyclopédie de la Pléiade 1978.
- GILLE Bertrand, "Le financement de l'industrie sidérurgique française au XIXème siècle", Revue d'histoire de la sidérurgie, Vol. 2, 1961.
- GILLE Bertrand, "Le mouvement du profit au XIXème siècle", Revue d'histoire de la sidérurgie, Vol. 7, 1966b.
- GILLE Bertrand, "Les débuts de la compagnie des mines, fonderies et forges de l'Aveyron", Revue d'histoire de la sidérurgie, Vol. 8, 1967. p.311.316
- GILLE Bertrand, "Les plus grandes compagnies houillères françaises vers 1840", Charbons et sciences humaines, Editions Louis Trénard, Paris 1966a.
- GILLET M., "Révolution Industrielle ou take-off ?", Information historique, Mars-Avril 1970, p.67-75.
- GIRIN Jacques, "L'analyse empirique des situations de gestion: éléments de théorie et de méthode", inclus dans l'ouvrage coordonné par A. Ch. Martinet "Epistémologie et sciences de gestion" Economica 1990.
- GIUSBERTI Fabio, "Organizzazione contabile e storia aziendale. (Bologna XVIII secolo)", Communication à la XXII° semaine d'études de l'Institut Datini, Prato 30 avril - 4 mai 1990.
- GODARD Emile-Aristide, "Considérations sur le commerce extérieur de la France", 1859.
- GODARD Pierre-Antoine, "De l'économie politique en matière commerciale", 1835.
- GODARD Pierre-Antoine, "Mémoires et propositions sur la Comptabilité Générale des finances", Paris 1821.
- GODARD Pierre-Antoine, "Traité général et sommaire de la comptabilité commerciale", Paris 1827.
- GODART Henry, "Note sur le système d'amortissement de la valeur de l'usine", 1875.
- GODET Michel, "Prospective et planification stratégique", Ed. Economica, Paris 1985.

- GRAND Christian, "Trois siècles de banque", E/P/A/ Editions, 1991.
- GUILBAULT Adolphe, "Traité de comptabilité et d'administration industrielles", Paris 1865.
- HAMON Maurice "Du soleil à la terre. Une histoire de Saint-Gobain", Jean-Claude Lattès 1988.
- HARDACH Gerd, "Les problèmes de main-d'oeuvre à Decazeville", Revue d'histoire de la sidérurgie, Vol. 7, 1967.
- HASKINS, C.W., "Business education and accountancy", Harper & brothers 1904, réédité par Arno Press, 1978.
- HAULOTTE Robert et STEVELINCK Ernest, "Luca Pacioli, sa vie, son oeuvre", Editions Pragnos, Vesoul 1975.
- HEATON Herbert, "Financing the Industrial Revolution", Bulletin of the Business Historical Society, vol XI, n°1, February 1937. Réédité par F. Crouzet pp. 84-93.
- HEUDICOURT, "Etudes sur la comptabilité industrielle", Paris 1862.
- HOPPER Trevor, LAUGHLIN Richard & MILLER Peter, "The new accounting history : an introduction", Accounting, Organizations and Society, Vol.16, n°5/6, pp 395-403, 1991.
- HOPWOOD Anthony G., "The Archaeology of Accounting Systems", Accounting, Organization & Society, Vol. 12, N°3, pp. 207-234, 1987.
- IFRAH Georges, "Les chiffres, où l'histoire d'une grande invention", Robert Laffont, Paris 1985.
- JARDIN A. & TUDESQ A.-J., "La France des notables 1815-1848", Editions du Seuil, Paris 1973, Collection Points Histoire, H106 & H107.
- JOHNSON H.T., "The Role of Accounting History in the Education of Prospective Accountants", Department of Accountancy, University of Glasgow, 1984. *Accounting Review July 1975 p 444-450 Vol 50/3*
- JOHNSON H.T., "The search for gains in Markets and Firms: A Review of the Historical Emergence of Management Accounting Systems", Accounting, Organizations and Society, Vol. 8, N° 2/3, pp. 139-146, 1983.
- JOHNSON H.T. & KAPLAN R.S., "Relevance lost : the rise and fall of management accounting", Harvard Business School Press, Boston 1987.
- JOHNSON H.T., "Early Cost Accounting for Internal Management Control : Lyman Mills in the 1850's", Business History Review, Vol. XLVI, N°4, Winter 1972. *p 466-474*
- JOUANIQUE Pierre, "Faut-il écrire une histoire générale de la comptabilité ?" Communication au 11ème congrès de l'A.F.C., Saint-Maur, Mai 1990.
- KAPLAN Robert R.S., "The Evolution of Management Accounting", The Accounting Review, Vol. LIX, n°3, July 1984. *p 330-418*

- KERVERN Georges-Yves , "L'Evangile selon saint Mac" Gérer et comprendre, Mai 1986. Article reproduit dans la revue Problèmes Economiques n° 2029 du 17 juin 1987. p 2-3
- de LAMARZELLE Chantal, "Une discipline en devenir, l'histoire d'entreprise" Problèmes économiques n°2198, 7 Novembre 1990. p 6-8
- × LEE T.A. "A systematic view of the history of the world of accounting" Accounting, Business and Financial History, Vol. 1, N°1, 1990 p 73-107
- LEMARCHAND Yannick, "Les comptes d'armements revisités", Communication au XI^{ème} Congès de l'AFC, Saint-Maur, mai 1990.
- LEON Pierre, "Deux siècles d'activités minières et métallurgique en Dauphiné: l'usine d'Alleverd 1675-1870" Revue de géographie alpine, 1948, pp. 215-258.
- LESOURD J.A. et GERARD Cl., "Nouvelle histoire économique, tome 1: le XIX^{ème} siècle", Armand Colin 1976.
- LEVEQUE A., "Historique des forges de Decazeville", Saint-Etienne 1917.
- LEVY-LEBOYER Maurice, "Les banques européennes et l'industrialisation internationale dans la première moitié du XIX^{ème} siècle" Paris 1964.
- LEVY-LEBOYER Maurice, "Les processus d'industrialisation: le cas de l'Angleterre et de la France", Revue Historique, vol CCXXXIX n°2, Avril-Juin 1968, pp.281-298.
- LE MOIGNE Jean-Louis "Conception de la complexité et complexité de la conception", Revue internationale de systémique, Vol. 4, N°2, 1990. pp. 295-318
- LE MOIGNE Jean-Louis, "Epistémologies constructivistes et sciences de l'organisation", inclus dans l'ouvrage coordonné par A. Ch. Martinet "Epistémologie et sciences de gestion", Economica 1990. p 81-140
- LE MOIGNE Jean-Louis, "La modélisation des systèmes complexes", Dunod 1990, 178 pages.
- LE MOIGNE Jean-Louis, "Systémique et complexité. Etudes d'épistémologie systémique.", Revue internationale de systémique, Vol. 4, N°2, 1990, pp.107-117.
- LHOMME Jean, "Economie et histoire", Librairie Droz, Genève 1967;
- LITTLETON Ananias Charles, "Accounting evolution to 1900", Garland 1988. Publié pour la première fois en 1933.
- LIU Michel, "Problèmes posés par l'administration de la preuve dans les sciences de l'homme.", Revue Internationale de Systémique, Vol. 4, n°2, 1990. pp. 267-294.
- LOFT Ann, "Understanding Accounting in its Social and Historical Context", Garland Publishing, Inc. New-York and London 1988.
- LOYSON, "Les Cristalleries de Baccarat", Paris, Douniol 1866, 40 pages.

- MALO Jean-Louis, "L'harmonisation internationale des comptabilités. Le rôle de la formation des comptables", Cahiers du CEREGE, Université de Poitiers, Janvier 1989.
- MANTOUX Paul, "La Révolution Industrielle au XVIIIème siècle", Paris 1959.
- MARCHESNAY Michel, "De la théorisation en sciences de gestion", Economies et Sociétés, Série Sciences de Gestion n°17, avril 1991, pp. 195-209.
- MARGERIN Jacques, "Comptabilité analytique: un outil de gestion efficace", Revue Française de Gestion N°51, Printemps 1985.
- MARMONIER Luc & THIETART Raymond-Alain, "L'histoire, un outil pour la gestion ?", Revue Française de Gestion N°70, 1988.
- MARROU H.I., "De la connaissance historique", Editions du Seuil, Collection Points Histoire.
- MARTIN Hervé, "Les écoles historiques", Seuil 1983, Collection "points histoire" H67.
- MARTIN Marc, "Trois siècles de publicité en France", Odile Jacob 1992.
- MARTINET Alain-Charles, "Epistémologies et sciences de gestion", Economica 1990.
- MARTINET Alain-Charles, "L'histoire, un investissement productif ?", Revue Française de Gestion N° 70, 1988.
- MAZARS L., "A Decazeville de 1827 à 1847: le bassin industriel", Revue du Rouergue 1959.
- McMURTRIE Douglas Crawford, "The Cost Finding System of a French Printer in the XVIIIth Century", The Conde Nast Press, Greenwich, Connecticut, 1923.
- MELIS Federigo, "Storia della ragioneria", Dottore Cesare Zuffi Editore, Bologna 1950, 872 pages.
- MEZIERES L., "Comptabilité industrielle et manufacturière", Mathias, Paris 1842.
- MONGINOT A., "Comptabilité du manufacturier", Paris 1854.
- MONGINOT A., "Théorie de la tenue des livres du commerce en parties doubles", Paris 1826.
- MONOD Jacques "Le hasard et la nécessité" Le Seuil, Paris 1970
- MORIN Edgar, "La méthode", Tome 1 : La nature de la nature, Editions du Seuil 1977, Collection Points n°123.
- MORRISSON Christian, "Note sur l'application de certains concepts économiques en histoire", Revue Economique Janvier 1965, p. 127 et s.
- MORISSON Christian, "Jean Lhomme, de l'économie à l'histoire (1901-1987)", Revue Economique, Vol.39 n°3, Mai 1988, pp. 497-510.

- MORSEL Henri, "Histoire et histoire des entreprises", Revue d'Histoire Economique et Sociale, 53^e volume, 1975, pp. 121-127.
- MOSELEY O.B. & USRY M.F., "The Nature of Historical Research", Working Paper N°51, in Ashton C. Bishop and Don-Rice Richards (eds), The Academy of Accounting Historians Working Paper Series, Vol.3, The Academy of Accounting Historians, 1984.
- NIKITIN Marc, "Naissance du contrôle des investissements chez Saint-Gobain (1880-1910)", Gérer et Comprendre n°19, juin 1990, pp.84-94.
- NIKITIN Marc, "Setting up an Industrial Accounting System at Saint-Gobain (1820-1880)" The Accounting Historians Journal, Vol. 17, N°2 December 1990.
- NIKITIN Marc, "Pierre-Antoine Godard, le comptable et le stratège", Communication réalisée au XI^{ème} congrès des I.A.E., Nancy Novembre 1992, Economica 1992.
- NIKITIN Marc, "Et si Sombart n'avait pas tort ?", Cahiers d'histoire de la comptabilité, N°2 automne 1992, Editions Malesherbes.
- O'BRIEN & KEYDER C., "Economic growth in Britain and France; two paths towards the 20th century", Londres, G. Allen and Unwin, 1978.
- PARKER R.H., "The Study of Accounting History", in A. Hopwood & M. Bromwich (eds), Essays in British Accounting Research, Pitman, 1981.
- PAYEN Anselme et PLUVINET frères, "Demande de réduction de l'impôt sur le sel employé à la fabrique des soudes", sans date.
- PAYEN Anselme, "Méthode de l'actif et du passif", Paris 1819.
- PAYEN Anselme, "Essai sur la tenue des livres d'un manufacturier", Johanneau, Paris 1817, 111 pages.
- PERNOUD Régine, "Histoire de la bourgeoisie en France. Tome 2 : Les temps modernes", 1981.
- PILLET-WILL Comte Michel-Frédéric, "Examen analytique de l'usine de Decazeville (Aveyron)", Dufart, PARIS 1832, 338 pages avec planches.
- POLLARD Sydney, "Capital Accounting in the Industrial Revolution", Yorkshire Bulletin of Economic and Social Research, Vol. 15, N°2, Novembre 1963, pp.75-91.
- POPPER Karl, "Misère de l'historicisme", Plon 1956, Press Pocket 1988 pour la nouvelle édition. 201 pages.
- POSTAN M.M., "Recent Trends in the Accumulation of Capital", Economic History Review, vol. VI, n°1, October 1935. Réédité par F. Crouzet pp. 70-83.
- PREVITS G.J., PARKER L.D. et COFFMAN E.N., "Accounting History: Definition and Relevance", ABACUS, Vol. 26, N°1, 1990. p4-16

- PREVITS G.J., PARKER L.D. et COFFMAN E.N., "An Accounting Historiography : Subject Matter and Methodology", ABACUS, Vol. 26, N°2, 1990. 136-158
- PRIS Claude, "La Manufacture Royale des Glaces de Saint-Gobain 1665-1830. Une grande entreprise sous l'ancien régime.", Thèse dactylographiée, Paris IV, Juin 1973.
- PROBST Gilbert & ULRICH Hans, "Pensée globale et management", Les Editions d'Organisation 1989, 314 pages.
- PROUTEAU Gwenaël, "Enquête sur les pratiques de comptabilité analytique et de calcul économique en Bretagne et Pays de Loire", I.A.E. Nantes. Septembre 1989.
- REID Donald, "The Origins of Industrial Labor Management in France: The Case of the Decazeville Ironworks during the July Monarchy", Business History Review 1983, Vol. 57 pp.1-19.
- RENAUD François, "La cristallerie de Baccarat de ses origines à la fin du XIX° siècle", Mémoire présenté à la faculté des lettres de l'Université de Nancy en vue de l'obtention du Diplôme d'Etudes Supérieures d'Histoire, Octobre 1947.
- REYMONDIN G., "Bibliographie méthodique des ouvrages en langue française parus de 1543 à 1908 sur la science des comptes.", Co-édité par la Société Académique de Comptabilité et les libraires-éditeurs V. Giard et F. Briere, Paris 1909.
- RICHARD Jacques, "Essai sur l'histoire des pratiques comptables internationales", Actes du 3^{ème} Congès de l'AFC, 1982, p.177-227.
- RICHARD Jacques, "Pour un plan comptable moniste" Actes du congrès de l'AFC 1988, pp.306-357.
- RIOUX Jean-Pierre, "La révolution industrielle 1780-1880", Editions du Seuil, Paris 1971.
- RIPERT G., "Aspects juridiques du capitalisme contemporain", Paris, Librairie générale de droit, 1951.
- ROLL E., "An Early Experiment in Industrial Organization : Being a History of the Firm Boulton & Watt, 1795-1805", Longmans 1930.
- de ROOVER Raymond, "Aux origines d'une technique intellectuelle : la formation et l'expansion de la comptabilité à partie double.", Annales d'Histoire Economique et Sociale, vol. 9, n°43, p. 171-193.
- de ROOVER Raymond, "New perspectives on the History of Accounting", The Accounting Review, XXX (July 1955). p 406-428
- de ROSNAY Joël, "Le microscope", Seuil 1975.
- ROSTOW W.W., "Les étapes de la croissance économique", Le Seuil 1962
- SCHMITT Jean-Marie, "Aux origines de la révolution industrielle en Alsace", Librairie Istra, Strasbourg 1980.

- SEE H. "La vie économique de la France sous la Monarchie Censitaire 1815-1848", Librairie Félix Alcan, Paris 1927.
- SEE Henri, "La France économique et sociale au XVIII^{ème} siècle", Armand Colin, sixième édition 1958, Paris.
- SERGENE André, "La Manufacture de Sèvres sous l'ancien régime", Nancy 1972, Faculté de Droit de Paris.
- SILLY J.B., "La sidérurgie française et le traité de 1860", Revue d'histoire de la sidérurgie. IV (1963)
- SIMON F.N., "Méthode complète de la tenue des livres", Paris 1832.
- SOLOMONS D., "The Historical Development of Costing" in D. Solomons Ed., Studies in Cost Analysis, Second edition (Richard D. Irwin, 1968) pp.3-49. La première édition date de 1952. *+ article de Fisco Edior p 51-68*
- STEVELINCK Ernest, "La Comptabilité Industrielle au XVIII^{ème} siècle", INSECA n°24, Troisième trimestre 1978. *p 7-18*
- STEWART Ross E., "The methodology of accounting history and archival research", Communication au 5^{ème} Congrès Mondial des Historiens de la Comptabilité, 21-24/08/1988, Sydney - Australie..
- STONE Williard E., "An Early English Cotton Mill Cost Accounting System : Charlton Mills, 1810-1889", Accounting and business Research, Winter 1973, pp. 71-80.
- TAYLOR George V., "Types of Capitalism in 18th Century France", The English Historical Review, Vol. LXXIX n°312, p. 478-497.
- THUILLIER Guy et TULARD Jean, "La méthode en histoire", PUF 1986, Que sais-je ? N°2323.
- THUILLIER Guy, " Aspects de l'économie nivernaise au XIX^{ème} siècle", Paris 1966.
- THUILLIER Guy, "Georges Dufaud et les début du grand capitalisme dans la métallurgie en Nivernais au XIX^o siècle", Paris 1959.
- TURGAN, "Cristalleries de Baccarat", dans "Les grandes usines de France". Paris Lévy frères. 1863. pp. 273-320
- UNDERDOWN B. et TAYLOR P., "Accounting Theory and Policy Making", Heinemann, London. Traduction de Jean-Louis MALO dans les Cahiers du CEREGE (Octobre 1986) p.22.
- VEYNE Paul, "Comment on écrit l'histoire", Seuil 1971.
- VILAR Pierre, "Pour une meilleure compréhension entre économistes et historiens" Revue Historique. Avril 1965. pp. 293-312.
- VLAEMMINCK J-H., "Histoire et doctrines de la comptabilité", Editions PRAGNOS, Vesoul 1979.
- WINJUM James, "Accounting in its Age of Stagnation" The Accounting Review, Octobre 1970, pp.743-761.

WOLFF Jacques, "Decazeville : expansion et déclin d'un pôle de croissance",
Revue Economique 1972, pp. 752-785.

WORONOFF Denis, "L'industrialisation de la France de 1789 à 1815, un essai
de bilan", Revue Economique, Vol. 40 n°6, novembre 1989, p.1047-1060.

YAMEY B.S., "Accounting and the rise of capitalism: Further Notes on a
Theme by Sombart", Journal of Accounting Research, Vol. 2, N°2
(Automne 1964), pp. 117-136.

YAMEY B.S., "Scientific bookkeeping and the rise of capitalism", The
economic history review, Second series, Vol. I, N° 2 et 3, 1949. p99-113

Archives consultées

Archives privées

Saint-Gobain : G.I.E "Saint-Gobain-Pont-à-Mousson Archives"
27 rue de la vallée maillard - 41000 Blois

Forges d'Oberbrück : Musée de l'histoire du fer
Avenue du général de Gaulle
54140 Jarville-la-malgrange

Cristalleries de Baccarat : 54120 Baccarat

Archives départementales

Baccarat (Usine de Trélon) : Archives départementales du nord
22 rue Saint-Bernard
59045 Lille

Forges d'Alleverd : Archives départementales de l'Isère
2 boulevard des adieux - 38000 Grenoble

Archives nationales

60 rue des Francs bourgeois - 75003 Paris

Decazeville : Fonds 84AQ

Oberkampf : Fonds 41AQ

Canson : Fonds 53AQ "Archives des papeteries
Canson et Montgolfier"

Les manuels de comptabilité du XIXème siècle ont été consultés
à la Bibliothèque Nationale, 58 rue Richelieu - 75002 Paris

Table des illustrations

<u>Pages</u>	
17	Figure 1 : Les différentes démarches de présentation de l'histoire de la comptabilité.
18	Figure 2 : Le choix d'une périodisation.
46	Figure 3 : Trois fois le même scénario.
80	Figure 4 : Le processus de production de la Manufacture de Sèvres.
123	Figure 5 : Schéma des écritures des forges d'Oberbrück vers 1735.
133	Figure 6 : Schéma des écritures d'un fabricant de voiles à Bologne vers 1770.
184	Tableau des ventes de glaces chez Saint-Gobain, de 1820 à 1828.
193	Figure 7 : Schéma approximatif des écritures chez Saint-Gobain, d'après les délibérations du Conseil d'Administration du 30 octobre 1832.
205	Compte de revient de Saint-Gobain pour l'exercice 1827/1828.
216	Rapport sur les comptes de 1847 : bénéfices obtenus.
217	Rapport sur les comptes de 1847 : pertes supportées.
218	Rapport sur les comptes de 1847 : améliorations des prix de revient
225	Figure 8 : Schéma des écritures de chaque établissement du groupe Saint-Gobain, d'après la circulaire du 25 juillet 1872.
231	Note sur les amortissements.
262	Quantité de houille extraite à Decazeville en 1831.
278	Figure 9 : Schéma des écritures à Decazeville vers 1830 ; vue d'ensemble.
279	Figure 10 : Schéma des écritures à Decazeville vers 1830 ; prix de revient à chaque stade de production.
282	Détail du compte de frais généraux.
283	Prix de revient du fer laminé n°2 et du fer puddlé en 1832.
302	Cristalleries de Baccarat : première page des statuts.

- 308 Figure 11 : Schéma des écritures de l'usine de Trélon (Baccarat)
d'après le journal de l'exercice 1834/35.
- 309 Une page du journal de l'usine de Trélon (30 juin 1835).
- 325 Extraits du procès-verbal de l'assemblée des actionnaires des
Cristalleries de Baccarat les 4 et 5 octobre 1824.
- 331 Simulation de calcul de prix de revient avec trois hypothèses,
à Baccarat en 1833.
- 358 Figure 12 : Schéma des écritures des forges d'Alleverd vers 1835.
- 377 "Copie du compte de l'entreprise, prise sur les Grand
Livre des comptes en argent", d'après Payen (1817).
- 378
à 381 Extraits du journal des comptes en nature
- 382 Figure 13 : Reconstitution de la répartition des
charges, d'après Payen (1817)
- 387 "Exemple en tableau de comptabilité", d'après de Cazaux (1824)
- 402 Une page du journal en partie simple (Clousier 1838).
- 421 Tableau XIV : Modèle du registre statistique (Godard 1827)
- 428 Tableau XV : Tableau comparatif des produits de
fabrication et des dépenses réelles ou présumées.
- 429 Tableau XVI : Situation en deniers.
- 431 Figure 14 : Schéma des écritures reconstitué,
d'après Jeannin (1828).
- 440 Figure 15 : Schéma des écritures reconstitué, d'après Barré (1872).
- 446 Diagramme (n°5) d'une administration industrielle (Guilbault 1865).
- 450 Diagramme (n°30) du travail technique et des comptes
qu'il nécessite (Guilbault 1865).
- 461 Prix de revient moyen de magasin (Guilbault 1865).
- 462 Coûts de production successifs (Guilbault 1865).

Depuis quand calcule-t-on des prix de revient en France ?
Pourquoi depuis cette époque ?
Comment s'y prenait-on ?

C'est une réflexion sur ces questions qui est menée ici, réflexion dont les préoccupations méthodologiques ne sont pas absentes ; face à la première question, deux attitudes étaient possibles :

1°- Chercher la trace de la première apparition d'un tel calcul. La réponse à la deuxième question perdait alors de son intérêt, pour au moins deux raisons : d'une part on n'est jamais sûr qu'un autre ne trouvera pas une trace plus ancienne, venant anéantir quasi-totalement l'intérêt de la recherche; d'autre part, la mise en oeuvre de ce calcul peut n'être que le fruit du hasard et le cas n'a plus alors qu'un intérêt anecdotique.

2°- Chercher les signes d'une généralisation d'un tel calcul. La réponse à la deuxième question prend alors tout son sens : il s'agit de trouver dans l'environnement économique, juridique, culturel, etc ... de l'époque considérée les éléments qui donnent au calcul du prix de revient un caractère de nécessité.

La réponse à ces questions, si elle devait être exprimée brièvement, serait la suivante :

La révolution industrielle, entre 1820 et 1840, a imposé aux entreprises un système de concurrence généralisée forçant ces dernières, pour se mesurer les unes aux autres, à calculer des prix de revient. Il a fallu, pour réaliser de tels calculs, que se généralise également l'usage de la comptabilité en parties doubles.

Une telle réponse conforte l'idée émise par A.C. Littleton en 1933 selon laquelle le calcul des coûts était une conséquence de la révolution industrielle.

En revanche, nous pensons avoir précisé la thèse de Johnson (1983) selon laquelle le calcul des coûts serait une conséquence de l'apparition de l'activité industrielle; il faut en réalité, pour que se généralise ce calcul, que l'on soit en présence d'un système de concurrence généralisée. Nous avons montré que plusieurs grandes entreprises industrielles avaient pu se développer sans calculer de prix de revient, tant qu'elles n'étaient pas soumises à la concurrence.

Enfin, nous pensons avoir contribué à la réhabilitation de la thèse de Sombart concernant les rapports qu'entretiennent capitalisme et partie double : c'est l'avènement du capitalisme industriel qui selon nous a poussé les grandes entreprises industrielles à opter pour la partie double.