



HAL
open science

Les premiers travaux d'Eugène Léautey, théoricien comptable à la charnière du 19^e et du 20^e siècle

Jean-Guy Degos

► **To cite this version:**

Jean-Guy Degos. Les premiers travaux d'Eugène Léautey, théoricien comptable à la charnière du 19^e et du 20^e siècle. Comptabilités, économie et société, May 2011, Montpellier, France. pp.cd-rom. hal-00647604

HAL Id: hal-00647604

<https://hal.science/hal-00647604v1>

Submitted on 2 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.

LES PREMIERS TRAVAUX D'EUGENE LEAUTEY, THEORICIEN A LA CHARNIERE DU 19^e ET DU 20^e SIECLE

Jean-Guy DEGOS, professeur à l'université de Bordeaux, IRGO
jgdegos@wanadoo.fr

Résumé

Eugène Léautey et Adolphe Guibault ont publié en 1889, *La science des comptes mise à la portée de tous*. Cet ouvrage, a eu un large retentissement en Europe, non seulement dans les pays francophones, mais dans d'autres pays encore. Avant son chef-d'œuvre, Eugène Léautey écrivit deux ouvrages intéressants. En 1881, il publia un livre où il étudiait les problèmes sociologiques et théoriques de la comptabilité

française. Ensuite, dans le second publié en 1886, il étudie les écoles de commerce en France et dans de nombreux pays, comme l'Allemagne, l'Angleterre, l'Italie, la Russie et particulièrement les Etats-Unis. Déjà, dans les ouvrages que nous allons évoquer, un des plus grands écrivains comptables français, perçait sous les traits d'un auteur compétent, méticuleux et exigeant.

Mots clés : Comptabilité – Ecoles de commerce – Enseignement – Coursus comptable.

Abstract

Early works of Eugène Léautey, an accounting theorist connecting the 19th and the 20th century

Eugene Léautey and Adolphe Guibault published in 1889 *The science of accounts for all*. This work, had a great repercussion in Europe, not only in the French-speaking countries, but still in other countries. Before his masterpiece, Eugene Léautey wrote two interesting books. In 1881, Eugene Léautey publishes his first book and he studied the sociological and theoretical problems of French accounting, then in his

second, published in 1886, he studies the commercial schools of France and then of many countries such as Germany, England, Italy, Russia, and especially America. Already, in the works which we will evoke, one of the best French accounting writers, bore under the features of a qualified, meticulous and demanding author.

Key words

Accounting – Business school – Education – Accounting background.

Introduction

Eugène Léautey est l'un des auteurs comptables français de la fin du 19^e siècle et du début du 20^e siècle les plus remarquables. Il a été étudié dans toute l'Europe par de nombreux professionnels. Eugène Léautey et son co-auteur Adolphe Guilbault ont publié en 1889 *La science des comptes mise à la portée de tous. Traité théorique et pratique de comptabilité domestique, commerciale, industrielle, financière et agricole*. Cet ouvrage, a eu un large retentissement en Europe, non seulement dans les pays francophones, mais encore dans d'autres pays comme la Russie. Eugène Léautey était un comptable attiré par la réflexion et la théorie mais il prêtait une grande attention aux considérations pratiques. *La science des comptes mise à la portée de tous* n'est pas toujours un ouvrage de lecture facile, ce qui n'est pas étonnant car il a été écrit par deux auteurs exigeants. Introduisant de nouveaux concepts, ou éclairant les anciens d'un jour nouveau, ce sont les professionnels qui tirent le plus parti de sa lecture. L'ambition de Léautey et de Guilbault a été :

- de créer un langage précis de comptabilité et dans une forme finale très élaborée ;
- d'adosser ce langage à des principes raisonnables et à une théorie scientifique sérieuse ;
- de créer une nomenclature associée à une classification méthodique et pratique des comptes ;
- d'établir un format et un contenu uniformes pour le bilan (Colasse et Durand in Edwards 1994, p. 43-44).

Tous ces points, clairement exposés dans *La science des comptes*, ont été ultérieurement repris dans la comptabilité européenne qui a fini, à partir de 1973, par privilégier les études relatives à la normalisation rationnelle des comptabilités. Mais dès le début de sa carrière, les deux ouvrages que nous allons évoquer étaient déjà pleins de promesses.

1 Eugène Léautey, un comptable doué et prédestiné

Eugène Léautey est né en 1845 et il est mort en 1909¹. Sa vie montre que c'est un homme du 19^e siècle mais sa pensée en fait un véritable précurseur. Sans avoir tout à fait la finesse d'analyse de son successeur Jean Dumarchey, il domine, associé à Guilbault pour l'écriture de trois ouvrages², la pensée comptable de son temps. Il est très agréable de voir qu'il est capable de faire des développements très techniques mais aussi qu'il est capable de resituer ces développements dans un contexte professionnel pertinent.

Eugène Léautey au frontispice de ses livres, se présente comme "ancien chef de division au Comptoir National d'Escompte de Paris, comptable-consultant, chevalier de

¹ Notice nécrologique dans la Revue des sciences commerciales d'octobre 1909, pp. 556-558.

² Le troisième ouvrage commun de Léautey et Guilbault (1899), *Manuel universel de comptabilité agricole pratique et rationnelle*, Paris, Librairie comptable et administrative, 400 pages, sera publié après la mort de Guilbault.

la légion d'honneur et officier de l'instruction publique, professeur de comptabilité et Directeur de l'Institut comptable". Les historiens de la comptabilité ne donnent que peu d'indications sur sa vie personnelle (Reymondin, 1909 ; Vlaemminck, 1956 ; Pinceloup, 1993 ; Colasse et Durand, 1994). Léautey tenta d'amener le ministre Léon Say, un de ses amis, à introduire un peu plus d'ordre et de clarté dans la comptabilité publique à une époque où celle-ci n'était pas un modèle d'ordre en France. Mais l'inertie des bureaux de comptabilité publique rendit tous ses efforts vains. (Vlaemminck 1956, p. 170). Léautey a écrit des pages pleines de virulence et de bon sens sur la comptabilité de l'état, et ses remarques pourraient s'appliquer autant à la France qu'à toutes les vieilles monarchies européennes des anciens régimes :

"L'État, qui oblige les commerçants à faire un inventaire et un bilan annuels, ne fait lui-même ni inventaire ni bilan. Sa comptabilité se résume à écrire ses dépenses et ses recettes administratives, c'est-à-dire à tenir cette sorte de livre de cuisinière qu'on appelle le budget, dont la balance finale ne nous apprend rien, sinon que les recettes ont dépassé les prévisions ou ne les ont pas atteintes et que les dépenses votées ont été doctement ordonnancées, payées et contrôlées. C'est tout. Où en est-on de la fortune de la France ? S'accroît-elle ? Diminue-t-elle ? Que deviennent les divers éléments de l'actif social ? Sont-ils bien entretenus ? Certains d'entre eux n'ont-ils pas disparu ? On n'en sait rien. Des états voisins font leur bilan annuel, la France persiste à ne pas faire le sien. On a prétendu que c'était impossible : la comptabilité ne pouvant, paraît-il suivre la fortune d'un état comme elle le fait de celle des entreprises. Un grand comptable italien, Cerboni, a répondu, au nom de la comptabilité en faisant le bilan de l'état italien. On en peut faire autant en France, avec ou sans le secours de la logismographie cerbonienne. C'est une question à élucider." (Léautey 1897, p. XVII)

Avant d'être un auteur très fécond et un maître à penser reconnu, Eugène Léautey a écrit deux ouvrages que nous voudrions analyser dans le présent article : *Questions actuelles de comptabilité et d'enseignement commercial* (1881), *L'enseignement commercial et les écoles de commerce en France et dans le monde entier* (1886). Ensuite il eut sa période de succès, associé à Guilbault grâce à trois autres ouvrages, *La science des comptes mise à la portée de tous, traité de comptabilité domestique, commerciale, industrielle, financière et agricole* (1889), *Principes généraux de comptabilité* (1895), et enfin un *Manuel universel de comptabilité agricole pratique et rationnelle* (1899) à titre posthume pour Guilbault mort en 1896. Dans les dernières années de sa vie, il écrivit en solitaire un *Cours de comptabilité et tenue des livres* (1895) et deux autres textes intéressants : *Unification des bilans des sociétés par action* (1904), *Le rôle social de la comptabilité et des comptables* (1904). Il a aussi rendu des services appréciables à l'enseignement commercial français, en rédigeant de nombreux ouvrages conformes aux programmes officiels. Sans répit, il souligna l'importance de l'harmonisation de la connaissance comptable, de son enseignement par des professeurs qualifiés, de son exercice par des professionnels diplômés et compétents, de son contrôle et de son encadrement par la promulgation de loi adéquates (Léautey 1904, p. 6). Il avait une vision et très moderne des structures et des institutions comptables, qui sera reprise, plus tard, et parfois mise en application. L'année où il publie *L'enseignement commercial et les écoles*

de commerce en France et dans le monde entier (1886), il est le premier à défendre l'idée d'une formation à trois niveaux de qualification professionnelle, comportant un brevet de teneur de livre, un brevet de comptable et un brevet d'expert comptable, coordonnés par une haute chambre d'experts contrôlant des chambres comptables régionales plus modestes, avec l'objectif de veiller sur les intérêts matériels et moraux des professionnels. Beaucoup de ses propositions ont été plus tard concrétisées dans les initiatives de la Société Académique de Comptabilité (Reymondin, 1910 et 1918). Plusieurs comptables français et belges, tels que Gabriel Faure (1898), H. Deschamps (1910), J.H. Gillis (1903), (Vlaemminck, 1956 p.170) ont suivi ses traces. Son but permanent a été de substituer aux pratiques anciennes une doctrine comptable rationnelle et précise, et il a pleinement réussi, puisque le second plan comptable français, en 1947, reprenait encore des idées et des modèles de Léautey ou de Léautey et Guilbault.

2 La vocation d'un écrivain comptable : une critique prometteuse du microcosme de la profession et de ses travers

En 1881, Eugène Léautey publie un premier livre de 360 pages intitulé *Questions actuelles de comptabilité et d'enseignement commercial*. En cette année 1881, la comptabilité française est en crise. Les chefs d'entreprises industrielles, qui ont pris le relais des commerces et activités traditionnels, pressentent que la comptabilité est indispensable à une bonne gestion, mais les instruments d'une comptabilité efficace sont encore à découvrir et à développer. Un premier constat est que les "simples teneurs de livres, manquant de vue d'ensemble, ou ces auteurs de méthodes soi-disant nouvelles, toutes plus ou moins fantaisistes"³ ne peuvent plus accomplir les nouvelles tâches pratiques qui se précisent et les nouveaux défis théoriques qui se complexifient.

2.1 La situation critique de la comptabilité française à la fin du 19^e siècle

En 1881, l'enseignement commercial était en pleine évolution, après l'ouverture de quelques grandes écoles supérieures de commerce, mais cette évolution part de très bas. Juste après la guerre de 1870, un large mouvement de l'opinion française était favorable au développement de l'enseignement commercial. Le mouvement n'était pas nouveau puisque les parisiens Brodard et Legret⁴ avaient fondé en 1820 l'Ecole spéciale de commerce, qui disparut en 1830 après dix années de fonctionnement et qui fut reprise un temps par Adolphe Blanqui, professeur d'histoire du commerce et d'économie politique, qui en fit une école de renommée mondiale, l'Ecole Blanqui. A la mort du propriétaire, sa fille accepta une transaction avec la Chambre de commerce de Paris (Léautey, 1886, p. 10) et pour le prix de vente de 120 000 francs et la location annuelle de l'immeuble de 25 000 francs, la Chambre de commerce de Paris se dota d'une école de commerce dont elle confia la direction à un ancien professeur de ladite école, le polytechnicien, M.

³ Léautey, 1881, p. 1.

⁴ G.P. Legret a écrit plusieurs documents et ouvrages, dont un projet d'Académie de commerce établie à Paris, 1816 et *Réflexions d'un ancien négociant sur le commerce, ses règles, ses usages et son code*, 1814.

Schwaeblié. L'école supérieure de commerce de Paris, qui connut des avatars divers, servit de modèle à ses principales sœurs, à Marseille, à Lyon, à Bordeaux, au Havre ou à Reims. Mais les français avaient pris beaucoup de retard dans la fondation d'écoles commerciales spécialisées, par rapport aux allemands ou aux belges, en partie parce que les économistes pensaient que l'économie politique était la seule discipline permettant de fonder une véritable science du commerce. Les fondateurs de l'école supérieure de commerce de Paris, en 1821, leur prouva que leur idée était fautive : aucun banquier, aucun financier, aucun professeur de renom n'ont émergé de cet enseignement économique à courte vue et trop peu réaliste. La comptabilité prit la succession de l'économie comme matière fondamentale, avec tous les inconvénients que cela supposait. Des professionnels comme A. Pigier (1862, 1876), n'acceptaient pas que les étudiants de divers niveaux perdent 4 années à l'étude de la tenue des livres, artificiellement compliquée par des pseudo théoriciens n'ayant aucune pratique, mais seulement des préjugés dommageables. A la sortie de leurs écoles, les étudiants avaient l'impression de tout connaître en comptabilité, alors qu'ils étaient incapables d'enregistrer la plus petite opération courante. Mais les directeurs des écoles et les concepteurs de programmes refusaient de voir cette réalité. Ils la masquaient derrière des affirmations douteuses : dans le programme de 4^e année d'enseignement de la comptabilité, cette dernière était définie comme la science qui conçoit, exécute ou fait exécuter, c'est-à-dire la science des combinaisons appliquée aux affaires. Un comptable devait être à la fois administrateur, économiste et financier (Léautey, 1881, p. 8). La réalité est beaucoup moins glorieuse : la 4^e année de comptabilité n'arrivait pas à dépasser le degré zéro de la tenue de livres et les notions de banque, de bourse et de change qu'elle était sensée enseigner étaient superficielles. Les comptables de 1881 ressemblaient beaucoup, par leur ignorance, aux médecins des comédies de Molière. Léautey les a brocardés sans pitié, en opposant leurs prétentions et leur langage creux, qui leur valaient souvent des décorations prestigieuses (palmes académique, légion d'honneur) alors qu'ils étaient incapables d'appliquer les règles d'arithmétique et celles de la syntaxe, incapables de donner des définitions nettes aussi bien que des démonstrations rigoureuses. (Léautey, 1881, p. 9). L'art du commerce en général était considéré comme :

- L'art d'acheter et de vendre ;
- L'art de payer et d'encaisser ;
- L'art d'enregistrer ces opérations.

Ceci supposait que l'activité de marchand⁵ ou de négociant, la fonction de banquier et la fonction de comptable devaient être associées et intégrées par les praticiens et donc enseignées correctement dans les écoles. Par rapport aux écoles d'ingénieurs, de médecine ou de musique, où les enseignements portent sur de vrais objets, de vraies machines, de vrais malades, de vrais instruments, les écoles de commerce avaient un enseignement virtuel : on faisait des discours sur les capitaux, sur les marchandises, sur les fabrications, sur les valeurs, sans jamais réellement concrétiser ces objets d'étude. Et

⁵ On distinguait, avec Samuel Ricard (Traité général du commerce, 1705) le négociant, qui n'a pas besoin de connaître précisément les marchandises, mais seulement d'en avoir une approche théorique et le marchand qui doit parfaitement connaître les marchandises qu'ils vend et toutes leurs caractéristiques physiques pour les besoins de son commerce et du service, à la vente ou après vente, des acheteurs.

fait aggravant, les enseignants de ces écoles n'avaient souvent pas eux-mêmes travaillé dans le secteur commercial. Et lorsque les professeurs avaient un peu de pratique professionnelle, ils l'élevaient au rang de science, ce qui est paradoxal. Le fait qu'ils n'aient aucune pratique ne les gênait pas outre mesure, tel Hyppolite Vannier, directeur de l'école de commerce du Havre et auteur de plusieurs livres de tenue de livres (Vannier, 1844, 1875) mais aussi d'un ouvrage intitulé *Les changes et arbitrages corrects rendus faciles* (Vannier, 1877) qui n'a jamais effectué une seule opération de change et qui ne connaît pas les bases de celles-ci, tels que les rapports de deux places financières entre elles. Les écoles de commerce de 1881 enseignaient beaucoup de matières, mais pas celles qui étaient essentielles comme l'achat, la vente ou la gestion de la caisse. Et bien entendu, la comptabilité était loin d'être enseignée de manière rationnelle. L'enseignement commercial, au début de la carrière de Léautey est donc "*une triste réalité*" et dans cette réalité, la comptabilité "*mal assise, irrégulière et incomplète*" est un facteur aggravant qui met les entreprises en danger. Les règles et principes légaux du Code de commerce, prévus aux articles 8 à 13 n'offrent même pas la garantie de sécurité et de confiance qu'on serait en droit d'attendre et déjà, à cette époque, une révision s'imposait. Le tableau préliminaire de l'état de la comptabilité dressé par Léautey est peu reluisant : le commerce n'est pas enseigné, la comptabilité est négligée, les professeurs sont incapables de comprendre la pratique et ils enseignent des théories aussi fausses que vaines et les règles juridiques qui devraient servir de garde-fou sont aussi inutiles que stériles. Il était donc urgent de proposer des solutions. Celles-ci passaient par la popularisation de la comptabilité.

2.2 La popularisation de la comptabilité, indispensable à la vie sociale

"On s'étonne aujourd'hui que la comptabilité soit restée la plus arriérée et la moins répandue des sciences, fait qui en effet, a d'autant plus lieu de surprendre que tout ici-bas aboutit pour chacun de nous à des chiffres et à des comptes, et qu'il serait précisément de l'intérêt de tous, surtout dans un siècle d'affaires comme le nôtre, de posséder au moins des notions élémentaires de cette science positive et pratique par excellence" (Léautey, 1881, p. 47). Or cette technique, traitée à la légère, concernait au 19^e siècle en France un million de commerçants, deux millions d'employés teneurs de livres et commis d'administration et le gaspillage entraîné par sa mauvaise organisation était évalué à plus d'un milliard de francs de l'époque. Une des réponses proposées contre une telle gabegie fut la constitution d'un congrès de comptables, saisis de la mission de rationaliser et d'unifier la comptabilité, en fédérant les professionnels les plus avertis et les plus expérimentés. Le congrès devait faire en sorte que :

- L'enseignement de la comptabilité dans les lycées, les collèges et les écoles, absolument fantaisiste au point de vue scientifique, soit amélioré ;
- La pratique de la comptabilité dans le petit et le moyen commerce, en état pitoyable à cause de l'idée reçue que les enregistrements bien faits, conformes aux prescriptions de la loi et aux règles de la science comptable coûte plus qu'elle ne sert, soit remise à sa vraie place ;

- La législation du Code de commerce de 1807, touchant les livres de commerce, qui est caduque soit révisée. En effet, l'article 8 du Code sur la tenue des journaux est mauvais et inapplicable, les articles 10 et 11 concernant la cote et le paraphe des livres sont inapplicables car ils supposent, selon les calculs de Léautey, le visa de 450 000 registres par an par les autorités consulaires. Enfin les articles 12 et 13 relatifs à l'utilisation des livres à titre de preuve devant les tribunaux sont insuffisants, se contredisent et s'annulent réciproquement⁶.

Léautey insiste sur la nécessité de développer, de vulgariser, de populariser en France la connaissance de la comptabilité, en utilisant le moyen privilégié de l'enseignement (Léautey, 1881, pp. 57-58). La mobilisation de l'enseignement, en particulier primaire, permettrait de donner, en plus, aux élèves, l'occasion d'améliorer leurs connaissances en matière de calligraphie et d'arithmétique. Léautey cite J.L. Woisard (1830) : "*les notions les plus usuelles du commerce devraient faire partie de l'instruction générale. Chercher à rendre ces notions populaires, ce serait travailler à l'amélioration des mœurs, puisque, en diminuant le nombre des dupes, on diminuerait certainement celui des fripons*"⁷. Il est indispensable à la fois de former des commerçants capables de comprendre la comptabilité et des comptables qui ont le sens du commerce. Il est indispensable que cette démarche soit générale au niveau du pays tout entier, car selon Léautey, l'avenir est aux nations qui sauront compter, aux nations comptables qui ne négligeront ni la comptabilité financière, ni la comptabilité des frais fixes et variables, ni la comptabilité du budget de l'Etat. Sur ce point, comme sur beaucoup d'autres, notre auteur avait vu juste. Le développement de la comptabilité nationale, de la technique statistique, des modèles économétriques, de la normalisation comptable qui sont l'apanage des pays modernes et qui leur permettent de tenir leur rang, on largement donné raison à Eugène Léautey. Une seule voie lui semblait ouverte – et là encore, il n'avait pas tort, comme le prouve l'exemple des Etats-Unis – la généralisation de l'enseignement comptable. Pour cela, il a fait l'état de la littérature comptable de son temps, afin de motiver les responsables de l'instruction publique qui avaient des décisions à prendre en matière de choix de méthodes et de supports de cours.

2.3 Autocritique et critique mutuelle des auteurs de traités comptables

Après avoir donné un état sans indulgence de la situation et de la pratique de l'enseignement comptable, Léautey fait "parler" les auteurs célèbres ou moins célèbres de son temps. Certains sont encore lus et commentés de nos jours, tels E.T. Jones (1795), E. Degrange (1795), Jaclot (1826), J.G. Courcelles-Seneuil (1855, 1869), A. Guilbault (1865), L. Conventz (1872), alors que d'autres sont tombés dans l'oubli : V. Poitrat (1833), Cornet-Bichat (1874), A. Pigier (1866, 1876), A. Monginot (1826), J.P. Tacaille (1857), Wagnies-Hulot (1874, 1878) , J. Guillaud (1886), A. Beauchery (1865, 1866, 1867) et bien d'autres. Léautey non seulement donne un résumé pertinent de l'œuvre de

⁶ L'article 12 du Code de commerce, dans sa version de 1807, précisait que les livres régulièrement tenus pouvaient être utilisés comme moyen de preuve entre commerçants pour faits de commerce, mais l'article 13 disait exactement le contraire : les livres de commerce ne pouvaient pas être présentés ni servir de preuve devant un tribunal si les règles particulières des articles 10 et 11 n'avaient pas été respectées.

⁷ Léautey, op. cit. p. 59.

chaque auteur, mais il montre leur rivalité et leurs multiples oppositions et critiques réciproques. Il les met en scène de manière très dynamique. Par exemple, il montre bien l'opposition entre E.T. Jones et E. Degrange père, tous deux auteurs d'ouvrages écrits la même année 1795. Edward Thomas Jones était un adversaire de la partie double défendue par Edmond Degrange, mais paradoxalement, Jones "*en se faisant le champion de la partie simple*" fut un des artisans de l'évolution de la partie double⁸. La plupart des auteurs cités ont un mérite médiocre et surfait, et ils sont critiqués sans pitié par leurs concurrents directs. V. Poitrat apporte une conclusion générale : "*Les ouvrages de comptabilité ne manquent pas, mais malheureusement ils sont tous conçus dans le même esprit ; ils sont longs, compliqués, obscurs ; en sorte que ceux qui n'ont pas beaucoup de temps à donner à l'étude, après y avoir employés quelques mois sans succès, s'en dégoûtent, attribuant à leur défaut d'intelligence ce qui n'est dû qu'à l'imperfection des ouvrages qu'on met entre leurs mains*" (Poitrat, 1852).

Dans de longs développements, on passe ensuite à l'ère du triomphe des auteurs et des professeurs purement théoriciens. H. Vannier (1844, 1875) est le premier à voir sa méthode d'enseignement disséquée : professeur de comptabilité au lycée Charlemagne, à l'école Turgot, au collège Chaptal et à l'école supérieure de commerce de Paris, Vannier jouit d'un prestige social et d'une autorité en contradiction avec la médiocrité de ses ouvrages, médiocrité qui n'a pas empêché l'auteur d'obtenir les faveurs et les priorités des corps constitués. Ses principaux critiques, en particulier A. Pigier, reprochent à H. Vannier de ne tenir aucun compte des traditions fondées sur le bon sens, que l'on appellerait aujourd'hui méthode inductive, ni sur la rationalité scientifique, que l'on rattacherait aujourd'hui à la méthode déductive, qui se rejoignent dans la division efficace du travail, et de remplacer les livres de comptabilité auxiliaires (livre de caisse, livre des achats, livre du portefeuille d'effets) et les livres de comptabilité générale (journal légal et Grand-livre) par un livre unique appelé *main courante* où toutes les opérations sont enregistrées dans le chaos le plus complet, interdisant toute analyse ultérieure sérieuse⁹. Pigier, inséparable adversaire de Vannier souligne que ce dernier présente 175 types d'opérations différentes enregistrées dans sa main courante à l'aide de 203 sortes d'articles différents. Il lui reproche sur la forme la faiblesse des contrôles et sur le fond d'être "*totalelement étranger au commerce*" et de traiter la comptabilité en arithméticien rêveur, totalement détaché de la réalité, défaut que P. Lassègue relèvera plus tard, comme une faute essentielle d'épistémologie de la comptabilité¹⁰. Pigier, pourfendeur de Vannier est un des seuls auteurs qui trouve grâce aux yeux de Léautey et il fait de sa brochure une analyse détaillée (Léautey, 1881, pp. 103-121). Il recommande simplement à Pigier de faire une refonte de son livre très pratique en intégrant des éléments théoriques. Un autre ouvrage, prétendument révolutionnaire d'A. Beauchery est aussi disséqué sans pitié et ses méthodes commerciales dolosives sont mises à l'index. Sur la couverture de son ouvrage,

⁸ E.T. Jones écrivait dans son ouvrage de 1796 : "*La méthode dite à parties doubles, aussi compliquée qu'obscur, a quelque chose de mystérieux jusque dans son nom, et certainement on n'a jamais employé un système plus ingénieusement imaginé pour couvrir l'infamie, quoi qu'elle n'ait pas été inventée pour cela*". Et il ajoutait : "*D'ici à peu, on n'en parlera plus*".

⁹ La main courante de Vannier fait penser à l'antique mémorial, mais le mémorial était transcodé dans le journal, alors que la main courante remplace le journal.

¹⁰ P. Lassègue, "Esquisse d'une épistémologie de la comptabilité", Revue d'Economie Politique n° 3, 1962, Mai-Juin, pp. 314-325.

A. Bauchery (1865) donne les éléments de son programme de tenue de livre, définie comme "*consigner ou enregistrer sur des livres, dans un ordre quelconque, les faits et gestes du travail, de l'industrie, du commerce*" : le titre même de son livre de 1865 dit tout : *Révolution dans la comptabilité ou comptabilité de l'avenir. Plus de partie simple, plus de partie double, plus de comptes généraux, plus de journal !!!* Cette approche comptable, révolutionnaire, rappelée dans ses deux autres ouvrages de 1866 et 1867, teintée de marketing de bas étage, est immédiatement tempérée à la première page de son ouvrage :

- Plus de partie simple, *mais des écritures simples.*
- Plus de partie double, *mais des écritures doubles.*
- Plus de comptes généraux, *mais des livres généraux.*
- Plus de journal, *mais des journaux.*

Les développements confus de cet auteur, au langage plus subtil que ses méthodes comptables, rappellent que les disciplines efficaces ne peuvent l'être que grâce à des règles, des principes, des procédés clairement exposés et donc faciles à comprendre. Léautey rappelle¹¹ (1881, p. 144) : "*La tenue des livres commence par la partie simple, laquelle, perfectionnée par la subdivision du brouillard primitif, donne des écritures doubles et aboutit bientôt au système des parties doubles, système rationnel qui, entre les mains des grands praticiens de ce siècle, donne la solution de tous les problèmes imaginables de comptabilité*". Et il ajoute, quelques lignes plus bas : "*Pas de système nouveau sans principe nouveau. Or, si le mécanisme comptable est simple ici, compliqué là, en un mot si les méthodes diffèrent dans la forme, au fond toutes sans exception reposent sur le même principe d'équation constante entre le Doit et l'Avoir, principe dont aucun méthodiste ne peut s'affranchir*".

Au fil des pages, le constat sociologique de la médiocrité de la comptabilité française de la fin du 19^e siècle s'impose à l'évidence. Il est sévère, mais il serait sans doute plus sévère s'il avait pu lire les auteurs américains qui étaient ses contemporains. Il aurait sans doute particulièrement apprécié les livres tels que *A Practical System of Book-keeping by Double and Single Entry, Both in Single and Double Partnerships Business* (Forster, 1837), *The Logic of Accounts, a new exposition of the theory and practice of double-entry bookkeeping, based on value* (Folsom, 1873) ou encore *The Algebra of Accounts* (Sprague, 1880) qui comptent parmi les éminents fondateurs de la pensée comptable américaine à vocation scientifique. L'ouvrage se termine par une étude pertinente de l'œuvre de Guilbault qui deviendra son coauteur en 1889 et par une proposition détaillée d'organisation de Chambre syndicale des comptables et par un compte rendu analytique et critique des séances du premier congrès des comptables français. Pour qui souhaite connaître en détail les idées et les ouvrages des comptables français de l'époque, dans ce qu'ils ont de meilleur et de pire, L'ouvrage d'Eugène Léautey est incontournable.

¹¹ Bauchery a répondu à Léautey, immédiatement après la sortie de son livre, dans une brochure de 60 pages intitulée Réponse à M. E. Léautey. L'uniformisation de la comptabilité (Léautey) devant l'unification de la comptabilité (Bauchery), Paris, Rinuy, 1881.

3 Une synthèse minutieuse de l'enseignement commercial : le macrocosme des écoles de commerce françaises et mondiales

En 1886 Eugène Léautey publie un second livre de 800 pages, *L'enseignement commercial et les Ecoles de commerce en France et dans le monde entier*, où il prend la peine d'étudier en détail les écoles commerciales de France d'abord, et ensuite de nombreux pays tels que l'Allemagne, l'Angleterre, l'Autriche-Hongrie, la Belgique, l'Espagne, la Grèce, la Hollande, l'Italie, la Roumanie, la Russie, la Suède, la Norvège, la Suisse et surtout l'Amérique. Nous avons choisi, dans cette seconde partie, d'évoquer le cas de la France qu'il traite de manière exhaustive, et de la Russie et des Etats-Unis qui semblent le séduire pour leur exotisme.

3.1 Les problèmes structurels de l'enseignement commercial français

La guerre de 1870, un demi-siècle à peine après les guerres napoléoniennes, fit réfléchir l'opinion française sur la faiblesse de ses capacités économiques en général et de son enseignement commercial rudimentaire en particulier. Quelques précurseurs plus clairvoyants que les autres comme MM. Brodard et Legret, avaient fondé en 1820 l'Ecole spéciale de commerce, disparue en 1830 après dix années de fonctionnement. Elle fut reprise par Adolphe Blanqui, professeur d'histoire du commerce et d'économie politique, qui en fit une école de renommée mondiale, l'Ecole Blanqui. A la mort du dynamique propriétaire, sa fille vendit l'école à la Chambre de commerce de Paris (Léautey, 1886, p. 10). Pour le prix de vente de 120 000 francs et la location annuelle de l'immeuble de 25 000 francs, la Chambre de commerce de Paris se dota d'un établissement dont elle confia la direction à un ancien professeur de ladite école, M. Schwaeblié, ancien élève de l'école polytechnique. "*Fondée sur une idée dont on a longtemps contesté la vertu pratique*" (Léautey, 1886, p. 11), l'école supérieure de commerce de Paris, aux fortunes diverses, servit de modèle à ses concurrentes françaises et aussi à quelques autres écoles étrangères, comme l'école de commerce de Varsovie, alors sous la tutelle de l'empire russe. A sa suite, l'école des sciences et des lettres de Rouen, fondée en 1871 et rapidement renommée en 1878 école supérieure de commerce et d'industrie, l'école supérieure de commerce de tissage de Lyon, fondée en 1872 et parrainée par l'école supérieure de commerce de Mulhouse, ouverte en 1866 et fermée en 1872, l'école supérieure de commerce de Marseille, créée en 1872 et l'école supérieure de commerce du Havre, fondée en 1871 ont vu le jour. Les deux dernières grandes écoles consulaires issues de cette période de frénésie commerciale furent l'école supérieure de commerce et d'industrie de Bordeaux, en 1874, et l'école parisienne des hautes études commerciales, HEC, en 1881. A côté de ces écoles de première catégorie, il existait deux autres catégories d'écoles commerciales moins prestigieuses, mais dont certaines, comme l'école municipale professionnelle de Reims, sont devenues plus tard des écoles supérieures de commerce à part entière et sont, de nos jours, intégrées dans des groupes qui sont en tête du classement national.

Souvent, ces écoles étaient organisées de la même façon, en trois années, une année préparatoire où on apprenait les rudiments de chaque technique professionnelle et deux années où les enseignements de base étaient mis en application concrète. Les écoles

supérieures de commerce françaises avaient pour but de former des employés qualifiés, des négociants cultivés, des banquiers, des administrateurs, des responsables commerciaux. La formation était la même pour tous, mais la situation sociale de départ des élèves avait une influence déterminante sur le destin des élèves : les enfants de familles riches (les élites de Pareto) avaient plus de chance de devenir patrons que les enfants d'ouvriers (la masse de Pareto). Cette constatation est toujours d'actualité en France, où la génération des "30 glorieuses" a bénéficié d'un ascenseur social qui n'existe plus, et la théorie de la circulation – et de la non circulation – des élites de W. Pareto se vérifie toujours, contrairement au Etats-Unis où la situation est plus diffuse. Les écoles de commerce françaises, selon leur direction et selon la stratégie de celle-ci, ont souvent hésité entre l'approche scientifique et intellectuelle, signe de ralliement des dirigeants, et l'approche pragmatique et efficace, signe de ralliement des vendeurs et des véritables entrepreneurs. Peu d'entre elles ont réussi à intégrer correctement la théorie et la pratique. Encore aujourd'hui les écoles françaises n'ont pas toujours compris la différence fondamentale entre la théorie et la pratique : ce qui est difficile, dans le raisonnement théorique, c'est de saisir le niveau d'abstraction des problèmes alors qu'on est dispensé des contingences matérielles. Les problèmes pratiques sont en général simples à comprendre, mais difficiles à exécuter, et très difficiles à répéter de nombreuses fois. Léautey avait compris l'essence de ces difficultés, mais leur compréhension n'a pas abouti à leur disparition et il y a toujours un fossé difficile à combler.

3.2 L'attrait de l'exotisme : l'enseignement commercial en Russie

Pour obtenir les renseignements qui suivent, E. Léautey a fait appel, sur recommandation de M. Buisson, directeur de l'enseignement primaire au Ministère de l'instruction publique, aux services du Ministère des affaires étrangères, qui l'ont orienté vers les différents consulats de France, à qui il a envoyé un questionnaire à remplir¹². En 1881, la Russie possédait 6 grands établissements où on dispensait un enseignement commercial spécialisé (Léautey, 1886, pp. 661-667). Deux étaient situés à Moscou, l'Académie pratique des sciences commerciales et l'Ecole de commerce, il y avait à Saint-Pétersbourg, à Odessa, et à Varsovie, qui était russe, une école de commerce, la sixième était l'Ecole polytechnique de Riga. Leur statut était différent puisque les écoles de commerce de Saint-Pétersbourg et de Varsovie étaient financées par des capitaux privés, celles de Moscou, qui étaient des écoles impériales, étaient sous la tutelle des corporations de négociants, et celle de Riga avait été fondée par la ville elle-même.

3.2.1 Les deux écoles de commerce de Moscou

L'école de commerce de Moscou a été fondée en 1804 par l'Impératrice Marie Fedorovna, épouse d'Alexandre III et ancienne princesse Dagmar du Danemark, en partie avec des capitaux investis par les marchands de Moscou et en partie par des legs des membres de la famille impériale. La durée des études était de 8 ans, 6 années d'enseignement général et deux années d'enseignement commercial. La règle était d'avoir

¹² Nous n'avons pas pu retrouver ce questionnaire, mais cette démarche de collecte de renseignements montre la grande maturité scientifique d'E. Léautey.

des semaines de 30 heures de cours, et dans les matières intéressant véritablement le commerce, l'enseignement portait sur la tenue des livres, la comptabilité, la calligraphie, l'étude des marchandises, l'économie politique, la géographie commerciale. Le corps professoral comportait 30 enseignants faisant cours à plus de 500 élèves, environ 300 externes, qui payaient 150 roubles de frais et environ 200 internes qui payaient le double, soit 300 roubles (Léautey, 1886, pp. 661-662). L'enseignement russe était assez proche de l'enseignement français, tant pour les matières enseignées que dans la façon de les enseigner. Le service militaire des élèves, à la sortie de l'école, était réduit de 6 mois, à condition que les futurs militaires aient les moyens de s'équiper à leurs frais.

L'autre école de commerce de Moscou, l'Académie pratique des sciences commerciale fut fondée par la Société des amis de l'enseignement commercial, dont les adhérents étaient des commerçants de la ville, qui avaient obtenu de la Société de crédit mutuel de Moscou le versement de 5 % de ses bénéfices annuels pour assurer l'entretien de l'école. La durée des études, comme chez sa concurrente moscovite était de 6 années de formation générale (études réales), précédées d'une année préparatoire et suivies de deux années d'enseignement commercial spécialisé. Les 42 enseignants assuraient les cours de 350 élèves, dont 30 seulement poursuivaient leurs études commerciales. Les frais d'études étaient de 500 rouble pour les internes et de 300 roubles pour les demi-pensionnaires, soit un prix sensiblement plus élevé que dans l'école de commerce de Moscou.

3.2.2 L'école de commerce de Saint-Pétersbourg

L'école de commerce de Saint-Pétersbourg était, dans les années 1880, sans doute l'école de commerce la plus favorisée du monde. Elle avait été créée en 1772 par Procope Akinfiévitch Demidoff¹³, membre de la plus riche famille de Russie de l'époque, qui lui consacra 250 000 roubles (Krusenstern, 1837 ; Loève-Veimars, 1837, p. 212). En 1885, l'école de commerce de Saint-Pétersbourg était dotée d'un capital de 520 000 roubles, possédait un terrain de 780 000 roubles des immeubles de 550 000 roubles et des meubles de 115 000 roubles. Ses actifs étaient évalués à 5 000 000 de roubles, et en 1884, son budget était de 172 000 roubles de recettes, et de 145 000 rouble de dépenses. La section commerciale avait 125 élèves sur un total de 500, avec un tiers de boursiers et les frais d'études étaient de 650 roubles pour les internes et 500 roubles pour les demi-pensionnaires. Léautey note (1886, p. 665) que les élèves de la section commerciale, qui ont des cours de perfectionnement en russe, allemand, anglais et français particulièrement efficaces sont "*des jeunes gens admirablement préparés à la vie des affaires*". Les autres matières enseignées de manière approfondie, en particulier en dernière année sont les suivantes :

¹³ Procope Demidoff, industriel né à Moscou vers 1730 et mort à Florence en 1828, exploitait, comme son père et son grand-père des mines d'or, de cuivre, de fer. Sa fortune était considérable, et il eut la protection des impératrices Anne et Catherine 1^{re}. Il acclimata aussi en Crimée les cépages de vigne de Bordeaux et de champagne.

Tableau 1 - Horaire par semaine

Matière en 2 ^e année spéciale	Horaire
Russe	3 heures
Allemand	3 heures
Français	3 heures
Anglais	3 heures
Economie politique	4 heures
Tenue de livres	5 heures
Comptabilité commerciale	3 heures
Etude des marchandises	3 heures
Droit commercial	3 heures

Source : Léautey, 1886, pp. 665 (extraits)

Là encore, la structure de l'enseignement est assez proche des grandes écoles européennes et le plan d'enseignement est à la fois bien équilibré et pertinent. La place des langues et de la comptabilité est essentielle et c'est un atout important pour la formation des étudiants.

3.2.3 L'école de commerce d'Odessa

L'école d'Odessa ressemblait beaucoup à celle de Moscou dans son fonctionnement. Elle était très dynamique, très moderne, avec son cabinet de physique, son laboratoire de chimie et sa bibliothèque comportant plus de 5 000 ouvrages. Malgré son dynamisme, son budget était des plus modestes 42 000 roubles par an pour 20 professeurs et 300 étudiants. L'école était sous la tutelle du ministère de l'instruction publique et avait les droits et privilèges des écoles gouvernementales secondaires.

3.2.4 La division commerciale de l'école polytechnique de Riga

Fondée conjointement par la ville de Riga et par sa noblesse, c'était une école qui avait 728 étudiants en 1884 (Léautey, 1886, p. 663), mais seuls 102 suivaient des études de commerce. Les frais de scolarité étaient de 140 roubles par an. Cette école avait aussi la particularité d'accueillir des étudiants de toute nationalité et de faciliter ainsi le brassage multiculturel. Elle avait aussi une politique de travaux concrets, avec la gestion d'une ferme école à Péterhof. Les cours de cette école étaient donnés en allemand, et les brillants étudiants, formés à l'international, qui obtenaient le diplôme, devaient ensuite subir des examens dans une autre école pour prouver leur niveau en langue russe. L'école de Riga a servi de modèle à la Haute école marchande, de Cologne, qui s'est fortement inspirée de celle-ci et aussi de l'académie de commerce de Vienne.

3.2.5 L'école de commerce de Varsovie

En cette époque où la Pologne était annexée à l'empire russe depuis 1867, l'école de commerce de Varsovie qui avait été fondée en 1875 par Léopold Kronenberg, banquier, et Stanislas Przystanski, ancien doyen de l'université de Varsovie et premier directeur de l'école, jouait un rôle important dans le système éducatif de cette partie occidentale de l'empire, tournée vers l'Allemagne. L'école était souvent en déficit, déficit comblé par la famille Kronenberg, car l'Etat n'accordait aucune subvention à l'école, qui comportait trois années d'étude, la section préparatoire avec environ 125 étudiants, la première année avec 75 étudiants et la seconde année avec 40 étudiants. Son taux de sélection était donc très élevé, chaque année. Le tableau 2 indique les principales matières enseignées en dernière année. On remarquera que contrairement aux autres écoles de la même époque, l'anglais n'était pas enseigné, alors que l'allemand bénéficiait d'un enseignement renforcé grâce à la correspondance allemande.

Tableau 2 - Horaire par semaine Varsovie

Matière en 2 ^e année spéciale	Horaire
Russe	2 heures
Allemand	6 heures
Correspondance allemande	2 heures
Français	2 heures
Anglais	3 heures
Economie politique	2 heures
Arithmétique commerciale	2 heures
Comptabilité	4 heures
Etude des marchandises	3 heures
Droit commercial	2 heures

Source : Léautey, 1886, pp. 666 (extraits)

Autre différence avec les autres écoles russes, l'école de Varsovie, sans en être une copie conforme, a une organisation et des enseignements qui ressemblent beaucoup à l'école supérieure de commerce de Paris, dont la plupart des principes pédagogiques ont été adoptés. L'enseignement est donné en russe et non en polonais. Les droits d'études étaient dix fois plus faibles que ceux de Moscou ou Saint-Pétersbourg, soit 50 roubles par an pour la classe préparatoire et 75 roubles pour les deux années spéciales. Avec des tarifs comparables aux autres écoles russes, l'école de Varsovie aurait été largement bénéficiaire.

Dans les années 1880, la Russie formait quelques centaines d'étudiant en comptabilité et sciences commerciales, c'était un niveau comparable à beaucoup d'autres pays européens, et les efforts des empereurs russes, notamment de l'impératrice Anne et du tsar Alexandre II ont permis à l'enseignement commercial russe d'avoir une situation conforme à l'importance internationale du pays. Mais il restait encore beaucoup de progrès à effectuer pour obtenir un niveau comparable à celui des Etats Unis.

3.3 L'attrait du leadership et l'enseignement commercial aux Etats Unis

L'étude de Léautey (1886, pp. 673-757) sur les écoles américaines est particulièrement précise et utile. Elle montre que la finesse de ses analyses anticipait le leadership de l'enseignement technique et supérieur américain, jamais démenti depuis son époque. D'entrée, il pose lui-même les véritables dimensions du problème : "*On est frappé par le spectacle grandiose du développement sans cesse croissant de l'instruction aux Etats-Unis. Chaque année, l'augmentation du nombre des élèves nécessite la création d'écoles nouvelles ; chaque année les programmes d'enseignement se modifient selon les nécessités de temps ou de lieu, c'est-à-dire selon la diversité des besoins ; chaque années, les méthodes pédagogiques se perfectionnent et d'après les renseignements fournis par les enquêtes ouvertes à l'étranger et d'après les données de l'expérience*" (Léautey, 1886, p. 675). Les Etats-Unis, possédant une grande confiance dans l'avenir, une passion pour les libertés publiques et un désir irréversible de progression et de domination, ne pouvaient qu'arriver à la conclusion que l'éducation était un élément essentiel du développement des pays, et que les sciences commerciales sont un support privilégié de ce développement. La guerre de sécession était encore proche, et les études commerciales et comptable peu développées. Sans remonter à la naissance de la nation américaine, rappelons qu'un certain nombre d'auteurs comptables, par leurs publications, ont permis de faciliter le développement des collèges commerciaux et que certains de ces auteurs ont même ouvert eux-mêmes leur propre collège ou même leur groupe de collèges avec des établissements dans plusieurs régions. James Arlington Bennet, publie en 1814 "*The American System of Practical Bookkeeping*" qui servit de base, à partir de cette date à l'enseignement de la comptabilité en partie double dans les collèges commerciaux et à l'activité des praticiens. Publié d'abord à New York par Abraham Paul, il fut ensuite repris par Collins et Hanney, Harper & Bros. Ensuite, John Caldwell Colt publia "*The Science of Double Entry Bookkeeping*" en 1838¹⁴. Dès 1818, l'heureux auteur de "*La méthode américaine de tenue de livre pratique*" ouvrait à New York des classes où on enseignait la comptabilité en partie double. Lorenzo Fairbanks dans "*The Science and Practice of Bookkeeping by Single and Double Entry*"¹⁵ en 1866 proposa un ensemble de comptes qui servit à élaborer les premiers états financiers, E.G. Folsom publia en 1873 son ouvrage "*Logic of Accounts*"¹⁶ où il développa sa théorie de l'entité, et il ouvrit aussi un collège commercial. En 1880, la première revue de comptabilité américaine

¹⁴ Colt J.C., *The Science of Double Entry Bookkeeping*, Cincinnati, Burgess, 1838 ; cet ouvrage compta, jusqu'en 1855, 45 éditions, la dernière à New York chez Lamport, Sheldon and Blakeman.

¹⁵ Fairbanks L., *The Science and practice of Bookkeeping by Single and Double Entry*, Philadelphia, Sower, Barnes and Potts, 1866.

¹⁶ Folsom E.G., *The logic of accounts, a new exposition of the theory and practice of double-entry bookkeeping, based on value*, New York and Chicago, Barnes and Co, 1873.

"Bookkeeper" fut publiée, et en 1882 la première organisation professionnelle de comptables américains, l'Institut des comptables et teneurs de livres de la ville de New York fut créée et ces deux événements encouragèrent encore la création de nouvelles écoles, dont l'impulsion initiale avait été donnée par James A. Garfield¹⁷, le 28 juin 1869, neuf années avant d'être élu Président des Etats-Unis et qui avait succédé, à la présidence à Ulysses S. Grant et à Rutherford B. Hayes. Dans ce discours, Garfield reprochait aux programmes des collèges américains de ne pas être fondés (en 1969) sur des idées modernes et encourageait les enseignants à les mettre en conformité avec les idées de l'époque. Il ajoutait que parce que les collèges commerciaux sont en harmonie avec ces besoins nouveaux *"l'enseignement commercial pratique est le couronnement nécessaire des études, aussi bien pour les jeunes gens qui ont fait leurs études dans nos écoles publiques que pour les gradués qui sortent des universités d'Harvard ou de Yale, puisqu'aux uns comme aux autres il fournit d'importantes, d'indispensables leçons avant qu'ils ne s'engagent de plein pied dans la vie des réalités, dans la vie des affaires"*. (Léautey, 1886, pp. 693-694). Quinze ans plus tard, on constate une véritable explosion du nombre de collèges commerciaux et de collèges des affaires : 269 collèges (165 business colleges et 104 commercial colleges) emploient 1 200 enseignants qui forment 51 000 étudiants. Entre 1881 et 1885, le nombre de collèges, qui était déjà important, a augmenté de 33 % (de 202 à 269), le nombre de professeurs de 51 % (de 794 à 1 200) et le nombre d'étudiants de 31 % (de 35 000 à 51 000)¹⁸. A de très rares exceptions près¹⁹, les collèges sont mixtes et adoptent les principes de la coéducation, les étudiants côtoient les étudiantes, comme dans toutes les universités, académies ou écoles publiques.

Les commercial colleges ressemblent aux écoles de commerce des principaux pays d'Europe, avec la même pédagogie fondée sur des cours magistraux que les étudiants doivent répéter et restituer dans des interrogations orales et des devoirs écrits. Léautey, qui avait déjà sévèrement critiqué cette forme de connaissance dans son ouvrage de 1881, en fustigeant les enseignants ignorants de la pratique professionnelle, se déchaîne à nouveau : *"La même répétition, le même commercial training se continue ainsi un an, deux ans, trois ans et même cinq ans selon la durée fixée pour l'enseignement commercial par des gens qui n'ont jamais de leur vie commercé. Puis quand il est resté assis sur son banc le nombre d'années réglementaires, quand il s'est familiarisé avec des systèmes de comptabilité plus ou moins vicieux, quand il s'est assimilé en dose suffisante des théories plus ou moins fantaisistes, une fois enfin qu'il est reconnu préparé on soumet le malheureux patient à l'épreuve : c'est-à-dire que des gens qui n'ont jamais exercé la profession de comptable interrogent l'étudiant sur des questions de comptabilité et lui délivrent, ou ne lui délivrent pas, selon leur bon plaisir, un certificat de capacité"* (Léautey, 1886, p. 697). A côté des Commercial colleges, peu appréciés de Léautey, les Business colleges ont une vue plus pragmatique et plus efficaces. Ils ont une scolarité beaucoup plus courte six mois ou un an divisés en deux périodes, et ils sont orientés vers la "leçon de choses".

¹⁷ Le président Garfield a été assassiné en 1881, 199 jours après sa nomination, par Charles Guiteau, qui sera pendu l'année suivante.

¹⁸ Source : rapport officiel au Sénat et à la Chambre des représentants de 1886, cité par Léautey.

¹⁹ A l'époque, par exemple le Nelson's Ladies Business college de Cincinnati. La plupart respectent les prescriptions suivantes : "Co-education is now one of the distinguished features. This system is endorsed by the most profound educators in the land, and is strictly in consonance with the laws of nature and the judgement of reason".

3.3.1 Le collège Spencer (*Spencerian Business College*)

Le *Spencerian Business College* comprenait trois classes différentes. Le cours préparatoire à des études plus poussées pour les jeunes gens en situation d'échec ou de faiblesses scolaires, le senior course et l'Actual Business Practice. Dans le cours commercial senior, on se perfectionnait dans l'étude de la langue anglaise, le calcul commercial, la calligraphie courante. On apprenait la tenue des livres comptables en partie simple et en partie double, on apprenait la correspondance commerciale, la tenue des livres de caisse et des comptes du Grand-livre, on assistait à des conférences sur l'économie politique, la géographie commerciale, le droit commercial et l'éthique des affaires, sans oublier les matières d'agrément comme la gymnastique et le chant. L'ensemble du programme pouvait être assimilé en 6 à 12 mois. Ensuite, dans le cours de pratique courante des affaires, les étudiants apprenaient à constituer et à faire vivre une véritable entreprise, avec un apport en capital, un versement en caisse, et à envoyer et à recevoir tous les courriers courants d'une maison de commerce. La pratique portait autant sur les opérations de banque, la surveillance des fluctuations des prix, les variations de l'offre et de la demande des marchés, que sur les coutumes des affaires et du respect des réglementations spécifiques. Ce supplément de formation durait 6 à 12 mois aussi. La durée des cours hebdomadaires était de l'ordre de 35 heures et le tarif des études, pour les étudiants externes était de 60 dollars pour 6 mois et 100 dollars pour 12 mois. Ce prix comprenait la fourniture des livres de comptabilité. Les étudiants avaient aussi la possibilité d'apprendre, avec un léger supplément, la sténographie et la dactylographie. Dès leur sortie de l'école, leur brevet d'études obtenus, les anciens étudiants, connaissant toutes les techniques et tous les comportements des vrais professionnels et sont capable de rendre de nombreux services à leur employeur.

3.3.2 Le collège national Eastman de Poukeepsie (*National Eastman college*)

Le *National Eastman college* était le collège le plus important de l'époque, tant par le nombre de ses étudiants que par la diversité des cours enseignés. Il accueillait près de 1 000 étudiants par an (25 000 entre 1859 et 1885). Tout avait été prévu pour que le cadre de travail soit agréable : lumière, aération, chauffage, commodités diverses. Sa pédagogie était fondée sur la rapidité et l'efficacité de l'instruction : consacrer le temps le plus réduit possible à atteindre le niveau de performances des meilleurs, en inculquant la connaissance des affaires par la seule étude de la pratique, en laissant la théorie en retrait. Comme beaucoup de collèges de l'époque, il comportait trois divisions, le département préparatoire, le département pratique des débutants (*Junior practical department*) et le département pratique des étudiants confirmés (*Senior practical department*). Dans la section préparatoire, on apprenait l'arithmétique commerciale pratique, la grammaire pratique, l'ergonomie et l'écriture commerciale, la correspondance commerciale et la tenue des livres (brouillard, journal, Grand-livre, livre de caisse). Les étudiants se familiarisaient, dans le cadre du bureau commercial, avec les problèmes d'une entreprise simple, puis d'une société ayant deux ou trois succursales et des opérations plus complexes. Ces bases acquises, les étudiants passaient dans le département Junior, où ils devaient accomplir toutes les opérations d'une maison de commerce active : tenue des livres, correspondance, achats, ventes, opérations de transport, d'assurance de négociation

diverses. Les élèves ayant chacun leurs entreprises, ils peuvent avoir des relations commerciales, en particulier par l'intermédiaire d'un bureau de poste spécial au collège. La fin du cycle est sanctionnée par un examen et honorée d'une médaille du mérite. Les étudiants qui poursuivent leurs études dans le département Senior commencent à apprendre les problèmes de la gestion au niveau le plus élevé : administration des postes, administration des chemins de fer, opérations de change complexe, service de publicité, service des assurances problèmes d'importation et d'exportation, opérations bancaires internationales. Chaque passage dans une fonction était sanctionné par un examen, et après le dernier examen, les étudiants recevaient le titre de Master of accounts, qui avait précédé le titre de MBA. A chaque niveau de son cursus, l'étudiant de *National Eastman college* en plus de son éducation pratique était constamment sollicité pour assister à de courtes conférences ciblées sur des sujets augmentant sa culture des affaires, tels que publicité, industrie, finance, sociologie des affaires. Ces méthodes ont largement inspiré les écoles françaises que nous avons évoquées plus haut, et elles sont encore parfois souvent appliquées dans les divers pays du monde. Mais ce sont sans aucun doute les américains qui ont constaté, les premiers, qu'à côté des matières considérées comme nobles, comme les sciences, la philosophie et les beaux-arts, il y avait une autre culture utile, celle de la comptabilité appliquée aux affaires de la vie, et à partir de cette constatation, ils ont commencé à enseigner la comptabilité dans les universités, à en faire un sujet d'étude scientifique et donner au monde la volonté de les suivre dans cette voie.

Conclusion

Avec ses deux premiers livres, Eugène Léautey commence une carrière d'auteur et de théoricien comptable qui ne ressemble à aucune autre. L'ouvrage de 1881 est un témoignage sociologique et de littérature comptable hors du commun : cet exercice de style n'avait jamais été pratiqué avant, et le sera très rarement ensuite. Sa principale qualité est la finesse des analyses et des critiques de l'auteur. L'ouvrage de 1886 avait un autre objectif, largement atteint : donner aux responsables français de l'instruction publique, du commerce, de la comptabilité, des éléments d'appréciation non seulement du milieu français, mais encore des éléments de comparaison ou de réflexion concernant l'enseignement international des affaires. Après ces deux ouvrages, l'œuvre d'Eugène Léautey trouvera son point culminant avec la publication de son ouvrage, coécrit avec Adolphe Guilbault, *La science des comptes mise à la portée de tous. Traité théorique et pratique de comptabilité domestique, commerciale, industrielle, financière et agricole. "Déjà Napoléon perçait sous Bonaparte. Et du premier consul, déjà, par maint endroit, Le front de l'empereur brisait le masque étroit."* écrivait Victor Hugo dans son poème *Les feuilles d'automne*.²⁰ Déjà, dans les ouvrages que nous avons évoqués, un des plus grands écrivains comptables français, perçait sous les traits d'un auteur compétent, méticuleux et exigeant.

²⁰ Victor Hugo, Les feuilles d'automne, "Ce siècle avait deux ans", 1831.

Références bibliographiques

- Beauchery A. (1865), *Révolution dans la comptabilité ou comptabilité de l'avenir. Plus de partie simple, plus de partie double, plus de comptes généraux, plus de journal*, Paris, l'auteur et Desloges.
- Beauchery A. (1866), *Tenue de livres pratiques. Suite à la "Révolution dans la comptabilité", synthèse des méthodes Pigier et Monginot*, Paris, l'auteur et Mansart.
- Beauchery A. (1867), *Pratique de la révolution dans la comptabilité*, Lille, Wilmot.
- Conventz L. (1872), *La ligne droite, méthode de comptabilité en partie double*, Lyon, l'auteur.
- Cornet-Bichat, (1874), *Méthode Cornet. Le nouveau journal-grand-livre. Type de comptabilité uniforme ou la tenue des livres, démontrée et pratiquée par ce seul registre*, Paris, l'auteur.
- Courcelle-Séneuil J. G. (1855), *Traité théorique et pratique des entreprises commerciales, industrielles et agricoles ou Manuel des affaires*, Paris, Guillaumin.
- Courcelle-Séneuil J. G. (1869), *Traité élémentaire de comptabilité*, Paris, Hachette.
- Degos J.G. (2005), Eugène Léautey et Adolphe Guilbault, la face mathématique de la comptabilité, in *Les grands auteurs en comptabilité*, B. Colasse éditeur, Editions EMS.
- Degrange E. (1795), *La tenue des livres rendue facile*, Paris.
- Deschamps H. (1910), *Cours élémentaire de commerce et de comptabilité*, Lyon, E. Vitte.
- Faure G. (1898), *Eléments de commerce et de comptabilité*, Paris, Masson.
- Folsom E.G. (1873), *The Logic of Accounts, a new exposition of the theory and practice of double-entry bookkeeping, based on value*, New York, A.S. Barnes & Co.
- Forster B.W. (1837), *A Practical System of Book-keeping by Double and Single Entry, Both in Single and Double Partnerships Business*, French, Saxton Pierce and co, Boston.
- Gillis J.H. (1903), *La méthode analytico-synthétique appliquée à l'enseignement et à la pratique comptable*, Bruxelles, l'auteur.
- Guilbault A. (1865), *Traité de comptabilité et d'administration industrielles avec atlas de 40 planches*. Paris, Guillaumin.
- Guillay J. (1886), *La tenue des livres de commerce en double partie simplifiée par la loi d'après la coutume du commerce de Paris*, Tours, Rouillé-Ladevèze.
- Jaclot J.J. (1826), *La tenue des livres enseignée en 21 leçons sans maître, ou Traité complet de la tenue des livres légale, théorique et pratique tant en partie simple qu'en partie double*, Paris, Audin.
- Jones E.T. (1796), *Méthode simplifiée de la tenue des livres en partie simple ou double*, traduit de l'anglais par J.G****, Paris, E. Johanneau.
- Krusenstern A. de (1837), *De l'instruction en Russie*, Varsovie.
- Lassègue P. (1962), "Esquisse d'une épistémologie de la comptabilité", *Revue d'Economie Politique* n° 3, Mai-Juin : 314-325.
- Léautey E. (1881), *Questions actuelles de comptabilité et d'enseignement commercial*, Paris, Guillaumin, Paris.
- Léautey E. (1886), *L'enseignement commercial et les Ecoles de commerce en France et dans le monde entier*, Librairie comptable et administrative et Guillaumin, Paris.
- Léautey E., Guilbault A. (1889), *La science des comptes mise à la portée de tous, traité de comptabilité domestique, commerciale, industrielle, financière et agricole*, Librairie comptable et administrative et Guillaumin, Paris.
- Léautey E., Guilbault A. (1895), *Principes généraux de comptabilité*, Berger Levrault, Paris.
- Léautey E. (1897), *Traité des inventaires et des bilans*, Librairie comptable et administrative, Paris.

- Léauté E. (1897), *Introduction comptable à la Science Sociale*, Bibliothèque des sciences commerciales et économiques, Tiré à part du traité des inventaires et des bilans. Librairie comptable et administrative, Paris.
- Léauté E., Guilbault A. (1899), *Manuel universel de comptabilité agricole pratique et rationnelle*, Paris, Librairie comptable et administrative.
- Léauté E., Wattebled M.F. (1900), *Traité de comptabilité industrielle de précision*, Librairie Polytechnique Ch. Béranger éditeur, Paris et Liège.
- Léauté E. (1904), *Unification des bilans des sociétés par action. Exposé de la question*, Librairie comptable et administrative, Paris.
- Léauté E. (1904), *Le rôle social de la comptabilité et des comptables*, conférence faite à la Chambre syndicale des comptables, Librairie comptable et administrative, Paris.
- Legret G.P. (1814), *Réflexions d'un ancien négociant sur le commerce, ses règles, ses usages et son code*, Hocquet, Paris.
- Loève-Veimars (1837), *Des rapports de la France avec les grands et les petits états de l'Europe. De la Russie*, *Revue des deux mondes*, tome XI : 185-236, Paris, juillet.
- Monginot A. (1826), *Théorie de la tenue des livres du commerce, en partie double*, Troyes, l'auteur.
- Monginot A. (1853), *Nouvelles études sur la comptabilité. Tenue des livres commerciale, industrielle et agricole, traité sur les vérifications*. Paris, l'auteur.
- Pigier A. (1866), *Nouvelle tenue des livres, dite Méthode pratique de simplification et de centralisation*, Paris, l'auteur.
- Pigier A. (1876), *Nouvelle réfutation des "Etudes sur la comptabilité" de M. Monginot et de "La tenue des livres" de M. Vannier*, Paris, l'auteur.
- Poitrat V. (1833), *Tenue des livres autodidactique, méthode française à l'usage du haut commerce et des manufactures*, Paris, l'auteur et Fouqueray.
- Ricard S. (1721), *Traité général du commerce, sur les mémoires de divers auteurs ...*, 2^e édition, P. Maret, Amsterdam.
- Sokolov I. V., Sokolov V.I. (2009), *История бухгалтерского учета, магистр (History of accounting)*, 3rd edition, Magister, Moscou.
- Sprague C.E. (1908), *The Philosophy of Accounts*, New York, l'auteur.
- Tacaille J.P. (1857), *Nouvelle comptabilité commerciale sur la tenue des livres démotiques en partie double*, Rouen, A. Aillaud.
- Vannier H. (1844), *La tenue des livres telle qu'elle se pratique réellement dans le commerce et dans la banque*, Paris, Langlois
- Vannier H. (1875), *Précis complet de comptabilité*, Venise, Duse.
- Vannier H. (1877), *Les changes et arbitrages corrects rendus faciles*, l'auteur.
- Wargnies-Hulot C. (1874), *Comptabilité simplifiée à l'usage du commerce, de l'industrie et de la banque. Méthode nouvelle réduite aux moyens les plus simples et basée sur l'article 8 du Code de commerce*, Charleville, l'auteur.
- Wargnies-Hulot C., Paquier P. (1878), *Notions générales de commerce et de banque*, 8^e édition, Charleville, E. Jolly.
- Weber E. (1971), *A modern history of Europe*, New York, W.W. Norton and Co.
- Woisard J.L. (1830), *Arithmétique appliquée aux spéculations commerciales et industrielles*, 2^e édition, Metz, Mme Thiel.