Les fondements temporels des modèles comptables, origine et crise / Temporal Foundations of Accounting Patterns, Origin and Crisis

Serge Le Roux

▶ **To cite this version:**

Serge Le Roux. Les fondements temporels des modèles comptables, origine et crise / Temporal Foundations of Accounting Patterns, Origin and Crisis. Modèles d'organisation et modèles comptables, May 1995, France. pp.cd-rom. hal-00818602

HAL Id: hal-00818602
https://hal.science/hal-00818602

Submitted on 19 Sep 2014

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 fondements temporels des modèles comptables, origine et crise

Temporal Foundations of Accounting Patterns, Origin and Crisis

Serge Le Roux
Atelier de recherches théoriques de l'ISMEA, Université de Marne-la-vallée

capitalisme, exercice, féodalisme, modèle comptable, naissance de la comptabilité, résultat

Accounting Pattern, Birth of Accounting, Capitalism, Current Year, Feudalism, Income

Dans le même mouvement où le capitalisme s'est implanté en Europe, à la fin du Moyen Age, il a suscité la naissance d'une forme appropriée de comptabilité, dite à partie double. Mais le capitalisme a aussi renouvelé la vision du temps en créant une nouvelle catégorie : le « temps économique ». Après une longue phase d'hésitation, la comptabilité en partie double a fini par adopter la temporalité ancienne, celle de l'ordre agri-féodal, l'annualité, et ceci pour que puisse s'établir une connexion entre l'ancien et le nouvel ordre économique. La comptabilité actuelle reste fondée sur le même principe, ce qui occasionne maintes difficultés et, au bout du compte, sa crise.

When the capitalism etablished itself in Europe, at the end of the Middle Ages, it gave rise to an appropriate form of accounting, the Double Entry Bookkeeping. But it also renewed the view of time, creating a new category : « Economic Time ». After a long phase of hesitation, accounting carried the old temporality of agri-feudal order : Annuality, in order to get a connection between old and new orders. Present accounting is always founded on this principle, which causes many difficulties and, finally, its crisis.

LES FONDEMENTS TEMPORELS DES MODELES COMPTABLES, ORIGINE ET CRISE

par

Serge LE ROUX

Atelier de recherches théoriques de
l'Institut de sciences mathématiques et économiques appliquées
Université de Marne-la-vallée

L'essentiel des modèles comptables se réfèrent à la matrice originelle de la comptabilité en partie double, telle que l'a présentée, il y a cinq siècles et un an, le célèbre moine italien Luca Pacioli. S'il n'est pas envisageable de remettre en cause ce schéma général, qui structure la pensée et les actes comptables depuis une aussi longue période, du moins peut-il être intéressant de revisiter les conditions de naissance de ce système. Une telle démarche peut, en effet, apporter quelques éclairages utiles à la compréhension des problèmes et difficultés que rencontre aujourd'hui la comptabilité, spécialement dans la mission générale qui lui est confiée par la société, de traduire en un langage approprié de nombreuses facettes des activités économiques et sociales.

Des débats anciens ont abordé les conditions et les effets de la naissance de la comptabilité en partie double, en particulier dans les relations qu'a eues cette innovation -ou cette révolution ?- avec l'avènement du capitalisme. Des auteurs aussi divers que F. Braudel [1979], R. De Roover [1974], A.C. Littleton [1933], R.S. Lopez [1976], W. Sombart [1926], M. Weber [1967], B.S. Yamey [1964], [1994], etc. ont traité de cette

occurrence –ou de son absence–, et, comme l'économiste anglais R.A. Bryer [1993], on peut, aujourd'hui encore, trouver de l'intérêt à réinvestiguer cette question.

Cette communication se situe dans un tel ordre de réflexions, en prenant toutefois un angle particulier d'attaque, celui de la prise en compte de la dimension temporelle par le système de la comptabilité en partie double.

La question du temps est assez peu traitée en soi par la science économique, qu'il s'agisse de l'"Economie politique" ou de la "Gestion" [S. Le Roux, 1994]. Nombre d'auteurs, qu'ils soient critiques ou apologistes à l'égard du système capitaliste, acceptent sans discuter la périodicité annuelle, qui est souvent qualifiée –signe révélateur d'un certain refus d'analyser cette catégorie– de "naturelle". A l'encontre de ce quasi unanimisme, quelques signes indiquent toutefois que ce qui semble être un postulat n'est peut–être pas si indiscutable qu'il y paraît. On peut, certes, observer qu'aux origines, et pendant une longue période, cette question d'un temps économique spécifique n'est pas apparue en tant que telle, le temps chronologique étant le vecteur communément accepté –et non discuté– par tous. Il est, en revanche, tout à fait significatif que les premières comptabilités modernes n'aient toutefois pas "choisi" spontanément l'année calendaire comme unité de temps comptable. Bien au contraire, le processus qui a conduit à l'introduction puis à l'acceptation généralisée de cette "norme" a été suffisamment long et marqué de conflictualités pour qu'on puisse s'interroger sur son histoire et sur les modalités qui ont amené à l'avènement d'un "temps comptable" hybride, représentant à la fois la catégorie nouvelle du temps économique et sa dissolution dans le "vieux" temps chronologique.

On se propose, après avoir revisité les conditions de l'émergence de la comptabilité en partie double, de tenter de comprendre les raisons de la non remise en cause par le système comptable nouveau de la temporalité existante, avant d'aborder la question des divers "troubles" que le maintien de cette unité de temps ancienne peut provoquer dans le système économique actuel.

I - ORIGINES COMMUNES DE LA COMPTABILITE EN PARTIE DOUBLE ET DE LA TEMPORALITE ECONOMIQUE

En naissant, le capitalisme apporte des séries d'innovations, et en particulier une nouvelle vision du temps composée de multitudes de découpages spécifiques. Il fait aussi émerger des besoins nouveaux, liés aux rapports plus intriqués qu'il tend à créer aussi bien dans les ordres économique et social que politique. La révolution des normes de comptage est une de ces urgences nécessaires qui sera petit à petit mise au point. Il faudra toutefois attendre la fin de ce millénaire pour que le processus de formalisation du "langage du capital" (la comptabilité pouvant jouer ce rôle, à la fois moyen de communication et élément de structuration) atteigne un certain degré d'acceptation par l'essentiel des entités concernées.

On date généralement du deuxième siècle de l'actuel millénaire l'apparition de cette rationalité économique nouvelle fondée sur le profit, sous la forme initiale qu'il connaît alors, commerciale et financière. Cette "irruption" a lieu principalement en Italie du nord, selon, comme l'indique Y. Lemarchand [1993], deux " modèles " principaux :

- le modèle vénitien, plutôt à dimension commerciale, dont l'assise est constituée par l'activité portuaire et maritime ;

- le modèle toscan, qui est plus industriel et financier.

La comptabilité en partie double est née sous la pression des nouvelles nécessités "techniques", liées aux activités inédites alors mises en oeuvre, comme celles consistant à réunir des capitaux, de façon de plus en plus impersonnelle, ou à dissocier mouvements réels et mouvements monétaires, finances de la firme et patrimoines personnels, etc., innovations qui impliquent le recours à des systèmes d'information, de pilotage et de contrôle spécifiques. La " révolution comptable " renvoie aussi à des préoccupations de conservation -vitale pour les catégories concernées- de la capacité de maîtrise de ces phénomènes complexes par les détenteurs de capitaux. J. Winjum [1971], se plaçant dans le débat de

réfutation par B.S. Yamey [1964] des thèses de W. Sombart [1926], indique les quatre raisons qui, selon lui –et auxquelles, pour l'essentiel, nous souscrivons aussi– expliquent le rôle de la comptabilité en partie double dans l'émergence du capitalisme à la fin du Moyen Age (texte repris dans l'ouvrage de A.R. Belkaoui [1993]) :

"– *1) La comptabilité en partie double contribue à une nouvelle attitude à l'égard de la vie économique*"

Au concept médiéval de "*substance*" viennent ainsi se surajouter ceux (capitalistes) d'enrichissement et de recherche du profit maximal. L'esprit d'accumulation tend à s'implanter. La création de la comptabilité en partie double s'explique dès lors par cette nécessité de compter autrement et de mesurer des données inédites .

"– *2) Le nouvel esprit d'acquisition est aidé et impulsé par le raffinement des calculs économiques*"

La mise au point d'un système intégré de comptes reliés entre eux donne aux chefs d'entreprise un outil de gestion rigoureux. Cela leur ouvre la possibilité de suivre avec suffisamment de précision l'évolution de leurs affaires, de déterminer la situation économique actuelle de leur firme, de calculer des résultats synthétiques, etc. Une des conséquences est de permettre aux " managers " de disposer d'une capacité d'action étendue, de marges de liberté quant aux choix de gestion et d'investissement possibles, de définir des stratégies cohérentes, de poursuivre la recherche rationnelle du profit, etc.

"–*3) Ce nouveau rationalisme est encore renforcé par la comptabilisation systématique des écritures*"

L'enregistrement exhaustif des opérations, selon un ordre de classement préétabli contribue à introduire des normes de gestion strictes dans les entreprises. Ainsi, petit à petit, les notions "modernes" d'exactitude et d'objectivité commencent à apparaître.

"-4) La comptabilité en partie double permet une séparation entre la propriété et la direction de l'entreprise"

En instaurant une distinction entre gestion des actifs sociaux et patrimoines personnels, la comptabilité en partie double rend possible l'existence autonome de l'entreprise. Elle permet, par là même, la croissance des sociétés de capitaux. La standardisation de ses techniques en font un véritable moyen de communication, aisément compréhensible -du moins en théorie, si elles y sont intéressées- par beaucoup de personnes, appartenant ou non à l'entreprise.

A la mesure que ce nouvel ordre se met progressivement en place, on voit assez bien que les unités de temps utilisées effectivement par les agents économiques dans leurs pratiques courantes sont, pour l'essentiel, originales. Ce caractère innovant tient à la nature des opérations traitées par les systèmes d'information, les engagements financiers des détenteurs de capitaux, les modalités techniques et productives qui permettent leurs valorisations. Le " temps naturel " ne sert que de cadre général, enveloppant le tout, sans jouer de rôle utilitaire précis.

L'apparition de cette catégorie temporelle nouvelle, que nous proposons de dénommer " temps économique " est une des caractéristiques majeures de la fin du Moyen Age. Un historien comme A. Tenenti [1990] n'hésite pas à affirmer que, *"dans un domaine, les marchands italiens furent à la pointe et à l'avant-garde de la prise de conscience et de la modernité, celui de la perception du temps"*. La temporalité économique se forme de manière tout à fait spécifique, en se distinguant des deux approches du temps existantes jusqu'alors :

- le temps chronologique, "inventé" par les hommes pour pouvoir se repérer dans l'univers ;

- le temps construit par les forces sociales "pré-capitalistes", fondé sur les activités agricoles et la propriété foncière.

Il est à remarquer que le fait que cette temporalité agri-féodale utilise les mêmes unités - jour, saison, année- que celle, pré-existante, du temps chronologique, ne doit pas aboutir, même si elles apparaissent confondues dans la perception que peuvent en avoir les individus, à ce que nous en fassions un seul et unique objet d'analyse. Les deux dimensions temporelles (agri-féodale et chronologique) ont leurs existences et évolutions propres, qui renvoient aux matrices spécifiques qui les fondent : le rapport de l'homme aux activités agricoles et à la propriété de la terre, d'une part, le rapport de l'homme au cosmos et à la société de l'autre. Les changements des techniques agricoles et des modes d'exploitation de la terre, voire l'introduction de productions déconnectées du sol, ont modifié les contenus et formes de la première au point de la fusionner -ou du moins de la rapprocher fortement- des temps de l'industrie tandis que les progrès des connaissances scientifiques et les évolutions dans les modes de vie ont contribué à bouleverser la perception de la seconde.

Le système comptable naissant n'a toutefois pas formalisé cette nouvelle catégorie temporelle. Il a connu une longue phase -de l'ordre de huit siècles- de tâtonnements quant à l'appréhension qu'il pouvait en réaliser. Le caractère non aisément visible, à cette époque, du temps économique rendait sans doute un éventuel traitement approprié difficile à concevoir, d'autant que celui-ci était sans grande utilité concrète immédiate.

Mais, si les premiers travaux de comptabilité ne créent pas une temporalité propre (correspondant aux formes capitalistes naissantes), ils ne reproduisent pas non plus spontanément les schémas temporels de l'agriculture et de la propriété foncière. L'explication de cette hésitation qui caractérise la genèse de la comptabilité moderne est donc à rechercher.

II – L'ANNUALITE COMPTABLE

On pourrait simplement justifier cette période d'incertitudes quant au " choix " d'une temporalité, par la nécessaire phase d'apprentissage que les premiers auteurs et praticiens de la technique comptable de la partie double ont dû inévitablement traverser (comme il est habituel dans toute nouvelle discipline pendant sa phase de maturation). Cette explication, que l'on retrouve assez fréquemment, plus ou moins ouvertement affichée, dans la littérature, chez un auteur comme Vlaemminck [1979] par exemple, n'en est pas véritablement une, eu égard à notre questionnement. Elle ne fait que reporter la question du choix opéré de la temporalité comptable, sans indiquer quels processus ont abouti à la consécration de l'annualité.

Notre hypothèse se situe dans un autre registre. Elle s'appuie sur la reconnaissance de la capacité particulière du nouvel ordre économique, le capitalisme, à créer, au sein du monde féodal, des "espaces de liberté", où des temporalités nouvelles et spécifiques (consubstantielles aux nouvelles manières de produire) ont ainsi pu apparaître : temps des expéditions maritimes, temps des immobilisations de capitaux sur des durées supra-annuelles, temps infra-annuels des réalisations des valeurs importées, etc. Ces "temps économiques nouveaux" ne pouvaient se raccorder aux temporalités existantes de l'ordre agri-féodal. Aucune passerelle n'existait a priori qui pouvait permettre cette fusion ou cette osmose. Les comptabilités de l'époque devaient donc traduire des phénomènes inédits sans pouvoir prendre appui sur les normes alors dominantes.

Mais elles ne pouvaient pas non plus créer un système propre de normes stables. La faiblesse relative du nouvel ordre productif ne prédisposait pas à une création théorique qui aurait pu soutenir un "mouvement de libération" du temps économique créé par le capitalisme, à l'encontre des normes existantes, en établissant un soubassement logique et cohérent aux pratiques originales mises en oeuvre par les agents économiques. Cela aurait pu aboutir –si l'on accepte de se placer momentanément dans un registre de pure spéculation– à la création de normes spécifiques, décalées des temporalités annuelles.

Il faudra attendre le début du XXe siècle –c'est–à–dire l'achèvement de la phase de concurrence entre le système capitaliste et le système féodal, matérialisé par la victoire définitive, mais pas totale, du premier sur le second, et, surtout, le commencement de situations de difficultés internes graves de fonctionnement du système vainqueur– pour que la reconnaissance théorique du "temps économique" prenne enfin corps. On peut faire référence ici plus particulièrement à A. Marshall [Gerbier, 1976] et à J.M. Keynes [1969] –et aussi à P.N. Rosenstein–Rodan [1934], puis plus tard à R. Barre [1950], H. Guitton [1970] ou B. Schmitt [1982], etc.– qui ont donné un contenu à cette notion : la période chez Marshall, l'unité de temps chez Keynes (sur cet ensemble de questions, on peut utilement se reporter à J. Calvet et R. Di Ruzza [1984]).

La comptabilité moderne naît donc dans une période que nous qualifierons d'"évanescente", c'est–à–dire se situant dans une zone de rapports flous, entre l'ancien monde, dominant mais finissant, et le nouveau, dynamique mais encore subordonné.

La cohabitation –durable– de deux dimensions temporelles spécifiques (agri–féodale fonctionnant hors du champ comptable, et "économique" non encore reconnue comme norme sociale) trouve sa justification dans le fait que le besoin d'une relation entre les deux ordres n'existait pas vraiment, que les diverses forces sociales à l'oeuvre dans chacun des deux camps n'éprouvaient pas la nécessité fondamentale de se rencontrer et de se comparer, a fortiori de se concurrencer.

La comptabilité moderne s'est petit à petit dégagée de ce flou initial, en faisant émerger la notion d'exercice, puis celle de temporalité annuelle. Comment expliquer une telle évolution ? Selon quels schémas et pour quels motifs le système comptable nouveau a fini par épouser la temporalité de l'ordre ancien ?

La notion d'exercice est étroitement liée à celle de résultat : l'on comprend que les apporteurs de capitaux aient le souci de pouvoir mesurer périodiquement le rendement de

leurs placements. Les autres dimensions de l'activité économique (la nature des productions, leur organisation, les investissements réalisés, les politiques de gestion de la main d'oeuvre, les stratégies de conquête des marchés, etc.) qui ont chacune leurs propres dimensions temporelles, y sont subordonnées ; elles doivent s'y soumettre et entrer dans le modèle préétabli, qui fixe, en particulier, le rythme dans lequel tous les temps spécifiques devront s'intégrer. L'exercice apparaît alors comme l'opération permettant la transformation des temps unitaires multiples de l'activité économique en un temps unique, celui défini par les besoins de connaissance des taux de rentabilité du capital avancé.

Il reste à comprendre pourquoi cette normalisation s'est calée sur une périodicité annuelle. Dans un premier temps, on pourrait attribuer cette occurrence à un simple conformisme : s'il faut une temporalité unique, pourquoi ne pas choisir celle qui est unanimement (re)connue et qui rythme la plupart des actes sociaux ? Cette explication, qui est implicitement celle retenue par les auteurs "naturalistes", semble un peu réductrice.

L'interrogation sur le "choix" fait par le système nouveau de la périodicité ancienne, peut s'appuyer sur l'hypothèse selon laquelle les deux modes de production, féodal et capitaliste, sont passés de l'état de cohabitation conflictuelle à celui de concurrence vive. L'affrontement n'a pas été purement théorique, ou même institutionnel, dans l'ordre politique. Il a concerné aussi –on pourrait dire "surtout"– l'ordre économique. Les forces montantes devaient chercher à connecter leur domaine d'action à celui des propriétaires féodaux, de telle façon que les transferts de richesses puissent concrètement s'opérer. La comptabilité a ainsi été amenée à jouer le rôle de passerelle entre les deux ordres, et cela ne pouvait être réalisé qu'en se calant sur les normes les plus anciennes.

Le capitalisme possède donc cette capacité particulière d'avoir fait émerger une catégorie nouvelle de temporalité, fondée sur l'activité industrielle, que, pour pouvoir assurer sa domination sur le féodalisme, il a été amené lui–même à nier. Cette "victoire" ne pouvait, de fait, être acquise que sur le terrain commun des patrimoines, les transferts de richesse n'ayant que cette base pour se réaliser.

Le principe de l'annualité comptable n'apparaît dès lors plus comme le produit d'un choix délibéré, ou d'un hasard de l'histoire, ou encore d'une paresse intellectuelle, mais comme le passage obligé pour les forces capitalistes montantes dans leur processus de domination de la société. Il reste à comprendre la pérennité de cette norme au-delà de la période de confrontation active, quand la question de la concurrence intermodale put être considérée comme dépassée.

Un premier élément de réponse à cette interrogation tient sans doute à la nature intangible de la notion de patrimoine comme instance dernière, au-delà des modes de production, de la compétition entre les hommes. Cela expliquerait qu'il faille un instrument permanent (historiquement parlant) d'évaluation qui permette les comparaisons, et donc, préalablement, les mesures desdits patrimoines.

Une autre source explicative pourrait être trouvée dans le rôle propre joué par l'Etat. Celui-ci a, dès l'origine, appliqué ses propres procédures sur les schémas existants. Pour n'en rester qu'à la période sous examen, il est assez clair que la périodicité annuelle a permis une structuration forte du système de prélèvements publics. On peut ajouter que l'effet de structure a été et est encore suffisamment puissant pour qu'il continue à imprégner les normes comptables.

III – DISTORSIONS ET CONTORSIONS

Ces deux catégories d'éléments qui ont permis la validation de l'annualité comptable, alors que sa justification économique avait disparu, continuent à jouer un rôle actif. Mais elles se heurtent à des tendances déstabilisatrices de plus en plus fortes, qui tiennent d'abord à ce que le "temps économique" évolue, se transforme et, aussi, à ce que de nouveaux instruments d'information concurrencent la "vieille dame" comptable.

Aujourd'hui la périodisation comptable annuelle apparaît, en effet, de plus en plus artificielle par rapport aux temps économiques effectifs, dont les durées tendent vers les infinis :

– l'infiniment petit des temps opératoires : on parle aujourd'hui de temps d'intervention de l'ordre de la "femtoseconde", soit 10^{-15} seconde, avant de parvenir vers la fin de la décennie à l'"attoseconde", soit 10^{-18} seconde [Gaudin, 1990] ;

– l'infiniment long des temps des stratégies : il suffit d'évoquer les débats actuels des économistes sur les composantes de la compétitivité, qui renvoient, pour l'essentiel à des trends pluri–décennaux, ou la "fermeture" de l'espace mondial qui, en se condensant, allonge d'autant la dimension temporelle.

Les moyens techniques nouveaux permettent de s'affranchir des pesanteurs des calculs et ouvrent le champ à des traitements diversifiés, à partir de bases de données.

La notion de "résultat", fondatrice de la comptabilité moderne, entre aujourd'hui de plus en plus dans le monde d'une nouvelle évanescence –qui serait celle des temps "infinis", après celle des temps "indéfinis" signalée supra et la période "dure" des temps "définis"–. Les modes de détermination des amortissements, les multiples jeux des provisionnements, les possibilités de changement des méthodes comptables, ou des dates de clôture des exercices, etc., tendent à rendre le résultat de plus en plus "flexible", comme en témoigne cette récente appréciation d'une revue spécialisée : "*Signalons l'annonce faite par Elf, en février dernier, d'un résultat courant de 3,3 milliards de francs, en augmentation, et d'un résultat net faisant apparaître une perte comptable de 5,4 milliards de francs due en partie à un changement de norme comptable*" [*La Revue fiduciaire*, 1995].

Par ailleurs, la part des impôts assis sur les résultats tend à décroître : l'impôt sur les sociétés qui représentait plus de 7% des prélèvements publics aux débuts de la Ve République, est aujourd'hui tombé à 4%.

La comptabilité tend à être supplantée, dans ses fonctions d'instrument d'information, par les marchés financiers, qui fonctionnent sur des temporalités extrêmement réduites et donnent aux opérateurs les signaux décisifs.

*
* *

S'il n'est pas possible d'apporter une conclusion définitive à ces quelques propos –dont beaucoup de composantes sont actuellement sous procédure de recherche– il reste que les interrogations sur le devenir de la comptabilité ne peuvent, à notre sens, sous–estimer une mise en discussion de ses substrats temporels. Si cette question intéresse, à un titre ou un autre, les diverses institutions et catégories sociales, il va de soi qu'une clarification, si tant est qu'elle soit possible, permettrait à chacun de ceux–ci, de se redéfinir par rapport aux autres. Clarification, meilleure communication, créativité... peut–être qu'au bout de ce chemin apparaîtra une vision du temps mieux maîtrisée...

BIBLIOGRAPHIE

BARRE (R) : 1950, *La période dans l'analyse économique, une approche à l'étude du temps*, SEDES, Paris.

BELKAOUI (A.R.) : 1993, *Accounting Theory*, Academic Press, London.

BRAUDEL (F.) : 1979, *Civilisation matérielle, économie et capitalisme*, Armand Colin, Paris.

BRYER (R.A.) : 1993, "Double Entry Bookkeeping and the Birth of Capitalism : Accounting for the Commercial Revolution in Medieval Northern Italy", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. No.2, June.

CALVET (J.) & DI RUZZA (R.) : 1984, *Production de la monnaie par de la monnaie. Prélude à une théorie des fondements macro-économiques de la micro-économie*, Groupe de recherche sur la régulation de l'économie capitaliste, Grenoble.

DE ROOVER (R.) : 1974, "The Development of Accounting prior to Luca Pacioli according the Account Book of Medieval Merchants", in KIRSHNER J., *Business Banking and Economic Thought in Late Medieval and Early Modern Europe : Selected Studies of R.. De Roover*, Chicago University Press.

GAUDIN (T.) : 1990, *2100, récit du prochain siècle*, Payot, Paris.

GERBIER (B.) : 1976, *Alfred Marshall, théoricien de l'action efficace et critique radical de l'économie pure*, Université des Sciences sociales, Grenoble.

GUITTON (H.) : 1970, *A la recherche du temps économique*, Fayard, Paris.

KEYNES (J.M.) : 1969, *Théorie générale de l'emploi, de l'intérêt et de la monnaie*, Payot, Paris.

LEMARCHAND (Y.) : 1993, *Du dépérissement à l'amortissement. Enquête sur l'histoire d'un concept et de sa traduction comptable*, Ouest éditions, Nantes.

LE ROUX (S.) : 1994, *Existe-t-il une unité de temps économique ?*, Atelier de recherches théoriques de l'ISMEA, collection Les intermédiaires, Marne-la-vallée.

LITTLETON (A.C.) : 1933, *Accounting Evolution to 1900*, Russell & Russell, New York.

LOPEZ (R.S.) : 1976, *The Commercial Revolution of the Middle Ages 950-1350*, Cambridge University Press.

ROSENSTEIN-RODAN (P.N.) : 1934, "The Role of Time in Economic Theory", *Economica*.

SCHMITT (B.) : 1982, *La théorie quantique de la monnaie*, Université des Sciences sociales, Grenoble.

SOMBART (W.) : 1926, *Le Bourgeois*, Payot, Paris.

TENENTI (A.) : 1990, " Les affaires et l'argent" (chapitre 2), in BEC (C.), CLOULAS (I.), JESTAZ (B.), TENENTI (A.) : *L'Italie de la Renaissance. Un monde en mutation, 1378-1494*, Fayard, Paris, pp. 299-325.

VLAEMMINCK (J.) : 1979, *Histoire et doctrines de la comptabilité*, Pragnos, Vesoul.

WEBER (M.) : 1967, *L'éthique protestante et l'esprit du capitalisme*, Plon, Paris (1920).

WINJUM (J.O.) : 1971, "Accounting and the Rise of Capitalism : Accountant's View", *Journal of Accounting Research*, Autumn.

XXX : 1995, "Changements des méthodes comptables. Avis du CNC n° 94-03", *La Revue fiduciaire*, mars.

YAMEY (B.S.) : 1964, "Accounting and the Rise of Capitalism : Further Notes on a Theme by Sombart", *Journal of Accounting Research*, Vol. 2, pp. 117-136.

YAMEY (B.S.) : 1994, "Balancing and Closing the Ledger : Italian Practice, 1300-1600", in PARKER (R.H.) & YAMEY (B.S.) : *Accounting History : Some British Contributions*, Oxford University Press.