

L'importance de la comptabilité au XIX^{ème} siècle et au début du XXI^{ème} siècle en France ou « la prédominance du chiffre » dans la gestion

Poivret Cédric, PRAG
Université Paris-Est, IRG Institut de recherche en gestion
5, boulevard Descartes, Cité Descartes Champs-sur-Marne 77454 Marne-La-Vallée

Résumé

La comptabilité prend rapidement son envol en France avec la révolution industrielle, en ce sens qu'elle sera théorisée, pratiquée et enseignée de plus en plus intensément à partir du début du XIX^{ème} siècle. A l'inverse, les pratiques de management et de marketing seront plus lentes à se développer, ne naissant finalement vraiment que dans les trente premières années du XXI^{ème} siècle. La précocité de cette matière et technique de gestion par essence chiffrée sur les autres devait être interrogée, et nous avons essayé de donner trois explications à ce développement précoce de la comptabilité : le caractère naturel et évident du chiffre, les caractéristiques des entreprises des deux premières révolutions industrielles, et enfin les difficultés à théoriser et enseigner des matières basées sur des savoirs plus implicites que la comptabilité.

Mot Clefs : Histoire de la comptabilité, Histoire du management, histoire du marketing, précocité de la comptabilité

Abstract

Accounting quickly took off in France with the industrial revolution, in the sense that it is theorized, practiced and taught intensively from the beginning of the nineteenth century. On the contrary, management and marketing practices will be slower to develop, emerging in the first thirty years of the twenty-first century. The precocity of this technique and practice on the other should be questioned, and we have tried to give three explanations for the early development of accounting: the naturalness and the evidence of the number, the characteristics of the companies of the first and second industrial revolution, and finally the difficulty in theorizing and teaching materials based on implicit knowledge.

Key Words: accounting history, management history, marketing history, precocity of accounting

L'importance de la comptabilité au XIX^{ème} siècle et au début du XXI^{ème} siècle en France ou « la prédominance du chiffre » dans la gestion

Dans l'histoire occidentale, les deux premiers ouvrages de comptabilité apparaissent relativement peu de temps après l'invention de l'imprimerie, qui a lieu en 1450, puisque Luca Pacioli fait paraître *sa Summa di arithmetica, geometria, proportionni et proportionalita* en 1494, et Benedetto Cotrugli compose son ouvrage *Della mercatura e del mercante perfetto* en 1458.

De ce fait nous pouvons raisonnablement inférer que la comptabilité, d'ailleurs perçue comme une branche de l'arithmétique de la Renaissance jusqu'au siècle des lumières, fut rapidement perçue comme un savoir important après l'invention de l'imprimerie. Des ouvrages de comptabilité seront régulièrement publiés à partir de 1700, et le XIX^{ème} siècle verra une explosion de ces publications.

A l'inverse, les pratiques managériales ou de marketing ne sont inventées puis théorisées que bien plus tardivement, vers le début du XXI^{ème} siècle, et elle ne prendront finalement leur plein essor qu'avec les Trente Glorieuses (voire Maillet, 2010 pour le marketing ou Labardin, 2009 pour une vision plus générale). Eu égard au thème de ce colloque, La Magie du chiffre, il nous a semblé que la précocité de cette matière et technique de gestion par essence chiffrée sur les autres devait être interrogée. Pourquoi donc la comptabilité a-t-elle été théorisée, pratiquée et enseignée bien avant les autres matières constituant ce que nous appelons en 2012 Sciences de gestion ?

Notre réflexion portera sur la France, afin de nous intéresser à un terrain d'étude homogène culturellement (la pensée managériale anglaise -Babbage, Ure ou encore Owen voir Wren, 1987 - est bien différente de celle présente en France, elle s'intéresse en particulier bien plus au problème des manufactures : l'Angleterre est en effet au XIX^{ème} plus urbanisée, l'industrie est moins imbriquée dans le monde rural qu'elle ne l'est en France, (Noiriél 1988)). Nous tenterons également de répondre à notre question en nous centrant sur le XIX^{ème} siècle des deux premières révolutions, avec quelques incursions dans les trente premières années du XXI^{ème}, pour identifier les grands moments importants de l'apparition de certaines techniques commerciales et managériales. Ce choix nous permet de mettre en

pratique le conseil de Thuillier et Tulard (1991, p.38) « *Le milieu choisi doit être homogène, différencié des autres et accessibles par des sources importantes* ».

Egalement, pour simplifier notre propos et clarifier notre exposé, nous réduirons « les autres matières composant les sciences de gestion » aux deux autres matières centrales des cursus de gestion que sont le management et au marketing, oubliant par exemple les systèmes d'informations ou la logistique. La comptabilité sera vue comme la comptabilité générale et analytique.

Cet article après avoir mis en évidence la prééminence comptable dans ces trois domaines que ce sont la théorisation, l'enseignement et la pratique (I), s'interrogera donc sur les raisons expliquant cette primauté (II).

1. La prédominance de la comptabilité sur le marketing et le management en théorie, en pratique, et dans l'enseignement

Nous allons montrer ce que nous pouvons nommer la prédominance comptable en étudiant les ouvrages consacrés à la comptabilité, au marketing et au management dans la France du XIX^{ème} siècle avec quelques incursions dans le XX^{ème} (I.1), puis nous nous intéresserons à la mise en pratique de ces savoirs (I.2), et enfin, à leur enseignement (I.3). Ces trois domaines sont bien évidemment dans la réalité inter reliés, ils ne sont disjoints ici que pour des raisons de praticité.

1.1 Théorie comptable, théorie managériale et théorie marketing du XIX^{ème} siècle aux premières années du XX^{ème} siècle

A la lecture de deux thèses françaises portant sur l'histoire de la comptabilité (Nikitin, 1992 ; Labardin, 2008), nous constatons que la littérature comptable en langue française au XIX^{ème} siècle est particulièrement abondante. D'après Nikitin, 90% des 315 ouvrages recensés dans Reynondin (1909), une des bibliographies les plus complètes concernant les ouvrages de comptabilité, sont publiés au XIX^{ème} siècle, ce qui fait 283 ouvrages.

Il convient de préciser que ces livres concernent à la fois la tenue des compte, mais aussi le calcul des coûts, car comme le rappelle Nikitin, à cette époque la comptabilité générale¹ et la comptabilité analytique sont interconnectées.

Ainsi, pour reprendre des auteurs étudiés par Nikitin (1992), Payen indique qu'il convient de tenir la comptabilité en monnaie (nous nous rapprochons alors de la comptabilité générale) et en volume (nous retrouvons des éléments dans ce cas de comptabilité de gestion, et même, au risque de l'anachronisme, de contrôle de gestion). Egalement, Degranges père précise qu'il faut ouvrir un compte de fabriques et de frais généraux, subdivision du compte de marchandises, qui permettront de calculer le coût de fabrication des produits. Ce dernier évoque même le problème de la répartition des frais généraux, que l'on retrouve dès que l'on aborde le problème du calcul des coûts.

Egalement, un savoir plus proche de ce que nous nommons le contrôle de gestion se développe à partir des années 1870 sous le vocable d'économie industrielle (Nikitin, 1992, p.441, qui se base sur le travail de Guillbault, 1865).

Comme le rappelle Labardin (2008), la comptabilité est présentée dans les ouvrages du XIXème comme un outil permettant d'éviter les faillites, dont le taux augmente fortement au XIXème siècle (Marco, 1989). Eviter la faillite, qui est vue comme un signe d'infamie sociale, devient donc une des plus importantes problématiques pour les gestionnaires et entrepreneurs, et la comptabilité est un des outils destiné à combattre ce problème.

Pour étayer son propos, Labardin (2008, p.124) cite entre autre un passage de Vital Roux dans lequel selon lui peuvent se retrouver nombre de comptables de cette époque : « *L'inexactitude produit le désordre ; et le désordre amène des banqueroutes. [...] Un commerçant qui sait ordonner tous les détails de sa maison, y établir un bon système de règle intérieure, marche d'un pas assuré. [...] La clarté et l'exactitude dans l'administration intérieure d'une maison de commerce, sont les premiers soins que doivent avoir ceux qui veulent prospérer* » (p.366-368).

Cette vision de la comptabilité comme l'outil central de gestion des entreprises se retrouve dans tous les ouvrages du XIXème. En cohérence avec le scientisme qui se développe durant

¹ A l'époque, il conviendrait plutôt de parler de comptabilité spécifique, comme nous le préciserons plus bas dans notre travail.

ce siècle, la comptabilité se perçoit d'ailleurs de plus en plus comme une science, et de moins en moins comme un art ou seulement une pratique. La plupart des ouvrages de comptabilité sont d'ailleurs désormais écrits par des enseignants à partir du XIX^{ème} siècle : la légitimité d'un auteur ne vient donc plus seulement du fait qu'il est un praticien (voir à ce propos Labardin, 2008, chapitre 6).

Face à ce volume important de travail sur la comptabilité, celle-ci étant vue comme l'outil central de la gestion d'une entreprise, concernant le management, nous ne pouvons identifier que deux ouvrages traitant de ces problèmes :

- Le *Cours d'économie industrielle* de Bergery (1831 pour le second volume, celui des trois tomes qui se rapproche le plus des actuelles « sciences de gestion ») qui, fortement inspiré par le *Cours complet d'économie politique pratique* de Jean-Baptiste Say, aborde un grand nombre de points concernant la gestion des industries : bien évidemment la division du travail, mais également les qualités que doit posséder un industriel, les relations qu'il doit entretenir avec les ouvriers, ou encore la manière d'agencer l'usine.
- Le *Traité théorique et pratique des entreprises industrielles, commerciales et agricoles ou Manuel des affaires* de Courcelle-Seneuil (1855 pour la première édition), qui se centre sur l'action que l'entrepreneur doit exercer sur son entreprise. Celui-ci se voit attribuer un rôle central dans l'entreprise, en conformité là encore avec la pensée de Jean-Baptiste Say. C'est à l'entrepreneur en effet que revient la tâche de « prévoir et pouvoir, diriger, imprimer le mouvement à toutes les parties de l'entreprise, en un mot d'administrer » (page 34). Il peut certes déléguer, mais avec parcimonie, du fait du manque de probité général présent dans la société à cette époque. Les problèmes de division du travail et de normalisation (Doit-on produire un produit unique afin de limiter les coûts est une des questions analysée dans ce Manuel) sont également abordés. Courcelle-Seneuil reprit une grande partie des éléments de cet ouvrage dans son *Traité d'économie politique*, dans lequel, le fait est important, il fut visiblement le premier à employer le terme de gestion dans le sens que nous lui donnons actuellement (Ribeill, 1996, p.53).

Finalement, ces deux ouvrages, en particulier le second, resteront, si l'on reprend l'expression de Ribeill (1996), relativement isolés. Christian, professeur au CNAM au début du XIX^{ème}

siècle, qui appelait en 1819 à la création d'une économie industrielle, « *dont le but est de produire plus, avec le moins possible* », restera finalement peu entendu. Notons toutefois que des rudiments, des éléments de management peuvent être trouvés dans des ouvrages plus techniques : par exemple dans son ouvrage « *De l'influence des chemins de fer, et de l'art de les tracer et de les construire* », Seguin Aîné, après avoir fait un historique des chemins de fer, et avant de s'intéresser aux tracés des chemins de fer ou à la construction des locomotives, donne des éléments sur la gestion des hommes² ou le calcul des prix de revient dans un second chapitre.

Nous pouvons finalement reprendre la critique effectuée par Nikitin, même si l'on peut la trouver un peu dure : « *Christian, Guilbault et Courcelle-Seneuil affirment la nécessité d'introduire de la rationalité dans la gestion des entreprises ; ils appellent de leurs vœux la création d'une science de la production qu'ils n'imaginent pas différente, dans ses méthodes, des autres sciences de l'époque et principalement de la physique. Ils en postulent la possibilité, mais ne vont pas beaucoup plus loin.* » (Nikitin, 2003, p.70).

Notons également que Courcelle-Seneuil accorde un rôle important à la comptabilité : il lui consacrera un ouvrage, et pour lui cette technique « *a pour but de fournir au commerçant les moyens de connaître, le plus exactement possible, sa situation ; cette situation résulte : 1 de l'état général de ses créances actives et passives ; 2 des changements de forme et de valeur qui modifient son capital* » comme il écrit dans le *Dictionnaire universel théorique et pratique du commerce et de la navigation*, publié chez Guillaumin en 1854. Ainsi au sein même de la pensée gestionnaire au XIX^{ème} siècle, la comptabilité occupe une place importante.

Dès lors, nous ne pouvons véritablement identifier la naissance des sciences du management qu'au début du XXI^{ème} siècle en France, avec la parution des deux ouvrages classiques que sont *Les principes d'organisation scientifique des usines* de Taylor en 1912 et *Administration industrielle et générale* en 1916, chacun de ces ouvrages donnant naissance à une école de

² Le chef d'entreprise est ainsi vu comme le coordinateur de différentes fonctions qui participent à la construction d'une voie de chemin de fer « *Or toutes les branches doivent concourir simultanément, et chacune pour sa part relative, à l'harmonie de l'ensemble ; elles sont d'ailleurs reliées entre elles, mais par des conditions que des hommes spéciaux sont rarement capables d'appréhender. Il est donc de première nécessité que celui qui doit diriger l'ensemble des opérations ne soit étranger à aucune des parties qui y contribuent, il faut qu'il ait arrêté son système, et qu'il en ait régularisé la marche en faisant usage de tous les ressorts qu'il doit mettre en mouvement* » (Seguin aîné, 1839, page 46)

pensée (pour la pensée fayolienne, voir le travail de synthèse de Peaucelle, 2003 ; quant à l'école taylorienne, des éléments importants de son histoire et de son implantation en France sont évidemment mis en évidence dans Moutet, 1997 ou encore Fridenson, 1987).

La pensée marketing sera également plus lente à apparaître que la pensée comptable, puisque les premiers ouvrages de marketing ne se développent qu'au début du XXème aux Etats-Unis, pays pourtant le plus en avance sur ce point. Cochoy (1999) identifie ainsi l'ouvrage de Weld *The Marketing of Farm Products*, paru en 1913, comme le premier ouvrage de marketing. En France, selon l'expression de Luc Marco (2006, p.11), « *Les économistes laissèrent moins de liberté aux premiers étudiants gestionnaires s'intéressant aux phénomènes commerciaux* », et dès lors seuls quelques thèses en droit, portant sur le commerce et parfois son histoire, peuvent être identifiés comme les débuts de la pensée marketing en France. Pourtant Courcelle-Seneuil dans son ouvrage avait quelque peu pressenti l'idée d'étude de marché, puisqu'il préconisait d'effectuer « *des recherches sur les habitudes, la solvabilité et le caractère des acheteurs ordinaires, études variées et fécondes en détails intéressants sur la situation économique de la classe qui constitue le marché* » (p.454), du fait de « *la question des débouchés* ». Toutefois, Chambonnaud édite sa fameuse encyclopédie en huit volumes³ entre 1918 et 1922, ouvrage dans lequel sont déjà abordés des éléments comme les phases de l'acte de vente, et où sont approfondis les concepts de besoins et d'intérêt. A partir des années 30, un certain nombre d'ouvrages paraîtront ainsi sur les études de marchés (Lengelé, 1938) ou encore la marque (Elvinger, 1934).

Ainsi, la comptabilité est bien la plus vieille des sciences de gestion. Cette antériorité va se retrouver dans les pratiques et finalement dans l'enseignement commercial.

1.2 La pratique de la comptabilité, le management et le marketing dans les entreprises

Les pratiques comptables de plusieurs entreprises au XIXème siècle ont été étudiées par Nikitin dans son travail doctoral, ce qui lui permet d'affirmer que « *la plupart des méthodes que nous utilisons (répartition des frais généraux, prix de cessions internes, calcul d'un fonds de roulement normatif, analyse des charges par variabilité, etc) sont nées au XIXème siècle, dans des entreprises comme Decazeville* » (Nikitin, 1992, p.296). En effet, de l'étude de Saint Gobain, qui au XIXème est une des plus grandes entreprises françaises, il constate que :

³ Parue sous le titre général « La Technique des Affaires. Méthodes françaises et étrangères »

- Dans une période dite de démarrage, allant de 1820 à 1832 l'entreprise utilise « un calcul de pertinence d'investissement avec actualisation des sommes », commence à calculer ses coûts, et procède même à l'analyse des écarts au niveau des coûts en comparant les années les unes aux autres ;
- Dans une période de formalisation et de réflexion (1832-1836), le conseil d'administration, qui à l'époque est le véritable système décisionnel de l'entreprise (Fombonne, 2001, Hamon, 1988), réfléchit au système de répartition des frais généraux, aux modes d'amortissement ;
- Dans la seconde moitié du XIX^{ème} siècle, la réflexion comptable s'approfondit et ainsi est adopté un plan de comptes commun à l'entreprise, les dossiers d'inventaires sont formalisés, et la réflexion sur la justesse de l'amortissement continue. La mesure de la dépréciation exacte de l'actif est un des problèmes qui se pose alors.

Egalement, au sein de Decazeville, là aussi une des grandes entreprises industrielles du XIX^{ème} (elle sera d'ailleurs plus tard intégrée à la société d'Henri Fayol, la Commentry-Fourchambault ou Connambault), Nikitin constate que la réflexion sur la comptabilité amène à un véritable système d'aide à la décision. Aussi, des rudiments d'analyse financière sont observés.

Certes, les entreprises étudiées dans ce travail sont ou des grandes entreprises, ou des entreprises employant des technologies de pointe pour leur époque, et donc menée par une certaine élite. Nous pouvons donc supposer raisonnablement que Saint-Gobain ou Decazeville sont à la pointe de la réflexion sur la gestion, et que les entreprises de plus petite taille sont vraisemblablement moins bien équipées en « outils de gestion », toutefois, ces grandes organisations inventent bien des techniques qui seront par la suite perfectionnées. Nous verrons que les pratiques marchandes sont alors moins avancées. Il est également possible de nous rétorquer que, suite à l'ordonnance de 1673 et au code de commerce de 1807, à l'inverse du management ou du marketing, les pratiques comptables étaient une obligation légales, ce qui expliquerait leur développement du fait de cette pression normative (DiMaggio et Powell, 1983). Toutefois, comme le rappelle Labardin (2008, p.66-67 ;2009,p.18), en particulier pour les petites entreprises, la pratique de la comptabilité consistait souvent en un « cahier informe » ; autrement dit, cette pression n'était que peu suivie d'effets. Les auteurs comptable

du XIX^{ème} siècle ne sont d'ailleurs pas certains que la comptabilité tenue en partie double correspond à une obligation légale (Lemarchand, 1993, p.339).

Concernant le marketing, il est possible d'entrevoir quelques rudiments de cette pratique à compter de la fin du XIX^{ème} siècle⁴. En effet, face à une importante croissance de la production, ce qui rend difficile sa commercialisation, certaines industries lourdes mettent en place des services commerciaux, par exemple Pont à Mousson à partir de 1877 ou encore chez certains sidérurgistes, et ils sont rejoints sur ce chemin par la jeune industrie automobile. Toutefois, ces fonctions commerciales restent embryonnaires pour reprendre l'expression de Meuleau (1988). Précisons toutefois que les grands magasins, en particulier le Bon Marché (Miller, 1991), mais aussi le Louvre ou la Samaritaine, en s'inspirant certes des Bazars (entre autre la Bazar Bonne Nouvelle, voire Marco, 2009) développent à partir de 1850 des techniques modernes de marketing, telles les semaines du blanc, la vente par correspondance, la publicité, les images destinées aux enfants pour attirer les mères de famille. Cependant, là encore, ces dernières techniques restent limitées à la capitale, voire certaines grandes villes telle Lyon. Nous pouvons ainsi rejoindre le jugement de Labardin (2009, p.26) : « *Jusqu'à la fin du XIX^{ème} siècle, les procédés de vente sont encore très classiques. Les industries vendent leurs produits à d'autres industries ou à des petits commerçants. Ces derniers achètent de petites quantités qu'ils essaient d'écouler avec une marge maximale. Il en résulte des prix élevés et des ventes modestes qui, s'ils font vivre quelques commerçants, ne laissent aux petits commerçants que de faibles revenus* ».

C'est uniquement avec le développement des années folles, puis la crise des années 30 qui entraîne une diminution de la demande, que se mettent en place de véritables politiques marketing au sein des entreprises.

L'analyse du management et de sa pratique au XIX^{ème} siècle est plus compliquée. Cette période est en effet marquée par le paternalisme, qui constitue une forme de gestion de la main d'œuvre (Fombonne, 2000, chapitre V) et ne peut donc être négligée. Toutefois, il n'existe en général pas encore de service personnel dans les organisations.

⁴ Les développements qui suivent sont issus de (Meuleau, 1988)

1.3 La comptabilité, le management et le marketing dans l'enseignement commercial supérieur

Si le commerce au sens large était enseigné dans l'enseignement supérieur et l'enseignement primaire, nous centrerons notre propos ici sur l'enseignement supérieur, en particulier car c'est lui qui a donné lieu au plus grand nombre de travaux universitaires que nous pourrions donc utilement réutiliser. Également c'est à ce niveau que l'on rencontre de véritables études de gestion. Fayol reconnaissait ainsi que l'enseignement de la doctrine administrative ne pouvait vraiment s'effectuer qu'au niveau du supérieur.

Dans un article consacré à « La comptabilité dans les écoles supérieures de commerce au XIX^{ème} siècle »? Philippe Maffre, l'auteur d'une importante thèse sur *L'histoire de l'enseignement commerciale en France*, énonce dès les premières pages que la comptabilité constituait le noyau dur de l'enseignement commercial supérieur en France. Toutefois, cette matière était peu tenue en estime, en particulier face au droit, une discipline bien plus ancienne et donc plus noble. En conséquence les enseignants de droit étaient ainsi mieux rémunérés que leurs collègues comptables, et l'on cherchait à faire augmenter leur nombre dès que cela était possible.

Les étudiants d'école de commerce suivaient également des cours :

- de géographie commerciale, qui comportaient des indications pratiques sur moyens de commercer avec l'étranger, néanmoins, ces indications restaient relativement limitées, même si leur importance augmente au fur et à mesure du siècle ;
- de marchandises, qui listaient toutes les marchandises envisageables, et les décrivaient d'un point de vue chimique, physique ou mécanique, et donnait quelques éléments sur leur mode de vente et leurs lieux de production.

Ces deux matières peuvent à notre sens être rapprochées des matières actuelles des sciences de gestion, elles en constituent en fait des prédécesseurs (Gouadain, 1998, p.83), en particulier le marketing.

Concernant donc le management ou le marketing, et leur enseignement, si nous nous intéressons à HEC⁵, les cours d'organisation en tant que tel n'apparaissent que dans les années 20, lorsque Joseph Carliz, responsable du service commercial de la Connambault, donc un

⁵ Nous pouvons considérer cette école comme à la pointe des enseignements par rapport aux autres écoles de commerce fondées à la fin du XIX^{ème} siècle (Gouadain, 1998).

des collaborateurs d'Henri Fayol, les prend en charge⁶, et nous pouvons trouver des rudiments de cours de marketing dans les dix séances consacrées à la publicité à partir de 1911 (Maffre, 1983)⁷. Ce sont en fait dans les cours de comptabilité de Gabriel Fauré qu'apparaissent les premières notions de gestion (Maffre, 1983, p.440)⁸, ce qui confirme bien le caractère prioritaire historiquement, et même fondateur de cette matière au sein de sciences de gestion.

Finalement, pour clore notre propos à propos de l'enseignement commercial au XIXème siècle, nous pouvons signaler qu'Eugene Leautey fit paraître en 1896 une importante enquête sur l'enseignement commercial en France, dans laquelle il regrette qu'aucune des nombreuses écoles déjà formées à l'époque ne propose un cours d' « Economie commerciale », qui comprendrait des éléments sur :

- 1) Les différents genres de commerce et d'industrie
- 2) Le capital nécessaire aux entreprises
- 3) La marchandise, la matière première, sa provenance et ses débouchés
- 4) La main d'œuvre, les frais généraux, les bénéfices et la perte
- 5) L'organisation et l'administration commerciale et industrielle
- 6) le rôle de la comptabilité, les contrôles, la détermination exacte du prix de revient
- 7) la conduite des affaires
- 8) les sociétés
- 9) les devoirs de l'employé, du commerçant⁹

Dès lors, au vu de ce manque, nous rejoignons la conclusion de Philippe Maffre, pour qui au XIXème siècle « *l'enseignement commercial n'est pas, ou pas encore, un enseignement de la gestion* » (Maffre, 1983, p.401).

⁶ Ils n'auront d'ailleurs pas un grand succès (Meuleau, 1981). Ces cours ont été publiés sous le titre suivant « Le gouvernement des entreprises commerciales et industrielles ».

⁷ Les cours de publicité apparaissent globalement à la même époque dans d'autres écoles de commerce (Chessel, 1998).

⁸ Labardin (2008, p.140-141), défend lui aussi l'idée que la gestion naît de la comptabilité.

⁹ Source Maffre, 1983

De cette première partie, il ressort clairement que la comptabilité est la science de gestion principale, voire unique, du XIX^{ème} siècle, en particulier au niveau théorique (il existe plusieurs centaines d'ouvrages de comptabilité contre deux seulement concernant le management, et les premières réflexions sur le marketing n'ont vraiment lieu qu'au début du XIX^{ème} siècle), mais au niveau pratique ou encore en ce qui concerne l'enseignement.

Autrement dit, les sciences de gestion se sont tout d'abord fondées sur la matière basée sur le chiffre. Un tel fait doit nous interpeler, et dès lors, nous allons essayer d'en fournir des explications dans une seconde partie.

2. La comptabilité, base des sciences de gestion : quelles explications ?

Trois explications peuvent être avancées à cette prééminence comptable : de manière générale, la magie et l'évidence du chiffre (2.1), puis les caractéristiques des entreprises au XIX^{ème} siècle (2.2), et enfin, concernant plus l'enseignement, les difficultés à théoriser le management et le commerce, car ces matières ne sont pas aussi chiffrables et techniques que peut l'être la comptabilité (2.3).

2.1 La magie et l'évidence du chiffre ?

Comme explication de cette primauté de la comptabilité, nous pouvons évoquer la magie du chiffre, autrement dit, le prestige que revêtent les chiffres et les mathématiques dans la pensée occidentale, en particulier à partir du X^{ème} siècle, lorsque les chiffres arabes, aux possibilités mathématiques bien supérieures à celles des chiffres romains, font leur apparition en Occident (Ifrah,1994). A ce propos, il convient bien de rappeler que l'ouvrage dans lequel Luca Paccioli codifie la partie double est un traité de mathématiques (*Summa de Arithmetica, geometria proportioni et proportionalita*), et que le *Liber Abbaci*, ouvrage de Fibonacci contribuant¹⁰ à l'extension des chiffres arabes en Occident comprend quatre chapitre consacré à des éléments de comptabilité (Kudo et Okano, 2012, Vlaeminck, 1956, p.54).

La comptabilité est donc perçue au Moyen Age comme une branche des mathématiques, et se voit par là même accorder une légitimité forte, légitimité qui lui restera jusqu'à aujourd'hui. Le chiffre reste en effet un élément important du management moderne, malgré des critiques

¹⁰ De manière limitée il est vrai, le livre circula en effet peu.

assez anciennes, par exemple Henri Fayol (1917) dénonçant l'usage trop important des mathématiques dans l'éducation des ingénieurs.

Egalement, en remontant plus loin dans l'histoire de l'humanité, et donc en nous rapprochant ainsi peut être de la nature profonde de l'homme, nous pouvons constater que :

- Le fait de compter est apparu, sous des formes relativement frustes certes, dès le paléolithique (l'homme fait alors des entailles dans les os afin de compter ou comptabiliser le nombre d'animaux qu'il a tué), ce qui fait écrire à Bernard Colasse que « *les origines de la comptabilité se perdent dans la nuit des temps, précédant même celles du chiffre* », car « *on peut compter sans l'aide de celui-ci, avec un boulier par exemple* » (Colasse, 2001,p.16).
- Des signes associés à des nombres sont apparus avant que n'apparaissent des signes associés à des mots, puisque les premiers apparurent il y a plus de 10 000 ans, alors que les seconds ne datent que de 5 000 ans. L'apparition de l'écriture est d'ailleurs vraisemblablement indissociable de l'apparition des chiffres, puisque la première fut mise au point afin d'aider aux relations commerciales.

Le chiffre correspondrait donc pour l'être humain à un des mediums les plus naturels pour lui pour appréhender le monde, ce qui explique l'apparition relativement rapide d'ouvrages et de pratiques comptables relativement poussées dès les débuts de la révolution industrielle. Ainsi, face à l'intensification de la concurrence, qui put se produire dès le XIX^{ème} siècle¹¹, ce furent d'abord les techniques comptables qui furent perfectionnées (Nikitin, 1992, démontre que Saint-Gobain commence à calculer ses coûts suite à l'apparition de concurrents), les techniques marketing par exemple ne prenant vraiment leur envol qu'avec la crise de 1929 et ses effets là aussi importants sur l'intensification de la concurrence, du fait de la raréfaction de la demande.

Après cette première explication générale, il convient de s'interroger plus spécifiquement sur ce que la comptabilité cherche à mesurer, d'où la nécessité de s'intéresser aux caractéristiques et spécificités des entreprises au XIX^{ème} siècle.

¹¹ L'histoire officielle du marketing considère le XIX^{ème} comme l'ère de la production, autrement dit une période durant laquelle la commercialisation ne posait pas de problème. Or cette version officielle est aujourd'hui largement remise en question, voir Volle (2011)

2.2 Les entreprises du XIX^{ème} siècle : quelles spécificités ? Leur fonctionnement et leurs objectifs

Le travail de Philippe Lefebvre, *L'invention de la grande entreprise (2003)*, basé sur l'analyse du travail et de son organisation dans le secteur textile ou minier en France au XIX^{ème} siècle, nous permet de bien appréhender l'originalité des entreprises de cette époque. Dans ces entreprises, le patron est bien souvent, incompetent, en ce sens que le travail est accompli par des maîtres ouvriers de métiers, responsables de l'intégralité des questions techniques. Dans certaines entreprises, les responsables de chambre ne sont pas nommés par le chef d'entreprise, mais élus par les ouvriers. Les contremaitres ne sont présents en fait que pour superviser certaines opérations délicates, et aucunement pour surveiller ou intensifier le travail des ouvriers. Autrement dit, il n'existe pas de hiérarchie au sens moderne du terme.

Le patron dès lors a un objectif principal : faire du profit. Il se situe dans une logique capitaliste et pas encore dans une logique managériale : le profit est dès lors l'objectif principal, et non l'efficacité du travail (Le Texier, 2010)... même s'il est vrai que ces deux logiques se rejoindront finalement au XXI^{ème} siècle.

Le patronat s'intéresse en fait peu aux processus de travail, en particulier dans les entreprises par actions, où le pouvoir est en général exercé de manière collégiale par un conseil d'administration qui doit s'occuper de tous les aspects opérationnels. Il doit par exemple, selon Fombonne (2001, p.19), qui analyse les statuts de quatorze sociétés anonymes situées dans des secteurs relativement divers (cela va des assurances à la métallurgie et la chimie) : « *organiser le personnel, révoquer tous les directeurs, agents, employés, mandataires* », déterminer également, pour ces personnes « *leurs attributions, leurs traitements, salaires* ».

Ainsi, au sein de l'une des plus grandes sociétés françaises du XIX^{ème}, Saint Gobain :

« L'exercice collectif du pouvoir par le conseil s'exerce (...) à travers la pratique collégiale des affaires, autre héritage ancien, érigé en principe intangible, même et surtout après la transformation en société anonyme. Le refus d'un quelconque pouvoir personnel sera explicitement manifesté à cette occasion par un conseil d'administration reprenant à son compte tous les pouvoirs que lui conférerait la loi. Saint-Gobain constitue donc un cas unique dans l'industrie française et ce jusqu'en 1936 au moins : le modèle schumpétérien de l'entrepreneur roi, du type Schneider, Kuhlmann ou Solvay y est inconnu ». (Hamon, 1998, p.49-50).

Dès lors, face à un grand nombre de décisions à prendre, celles-ci sont souvent résumées par leurs aspects financiers ce qui explique la prééminence de la comptabilité (« *Sans doute le comité ne délibérait il pas de chaque cas personnel, mais il devait au moins prendre connaissance des rapports que les directeurs joignaient à m'appui de leurs propositions, et l'on peut supposer qu'il évaluait le coût financier des décisions et l'impact politique des mesures disciplinaires qu'on lui soumettait* » Fombonne, 2001, p.20¹²)

L'essor du calcul des coûts à partir de 1880 (Nikitin, 1992 ; Zimnovitch, 1997) peut aussi s'expliquer par une volonté des conseils d'administration de se doter d'outils de gestion leur permettant de mieux décider.

2.3 La management et le marketing, des matières moins facilement théorisables et enseignables

Expliquer la prééminence de la comptabilité doit aussi passer par expliquer le « retard » du management et du marketing, en particulier en ce qui concerne la théorisation et l'enseignement.

En fait, nous trouvons dès le XIXème siècle l'idée, encore répandue aujourd'hui, que le management ne s'apprend pas.

Courcelle-Seneuil, dans son *Manuel des affaires* de 1855, s'oppose ainsi dès l'introduction à un discours convenu, venant bien souvent des hommes d'affaires eux-mêmes, qui affirme que « *la pratique, sans préceptes généraux, sans enseignement d'aucune sorte, suffit à l'homme d'affaires, que la recherche des lois et règles générales en pareille matière est inutile, sinon dangereuse, que le temps dépensé à l'étude l'est perdu tout au moins, qu'il n'y a rien à apprendre dans les livres* » (p.11).

Fayol combatta également cette idée, dans son ouvrage *Administration industrielle et générale*, puisqu'il y défend au Chapitre III « *La nécessité et la possibilité d'un enseignement administratif* ». Il explique ainsi dans un passage que pour certains, « *la capacité administrative ne s'acquiert que par la pratique* » (page 15, édition de 1962).

Malgré ses deux prises de position par les deux grands précurseurs du management en France, cette discipline reste ainsi pour beaucoup vue comme :

¹² Fombonne parle ici de décision générale concernant le personnel : promotion, sanctions en particulier

- une connaissance tacite, qui s'apprend sur le terrain ;
- une connaissance spécifique à chaque secteur : nous pouvons identifier des préceptes de management dans des ouvrages techniques. Par exemple pour reprendre un autre exemple que celui présenté ci-dessus pour les chemins de fer, certains manuels techniques émettent quelques principes sur la gestion du personnel : le *Guide du mécanicien constructeur et conducteur de machines locomotives*, de Louis Le Chatelier, Flachet, Petiet et Pelonceau (1851) indique ainsi par exemple la nécessité de fixer la main d'œuvre des ateliers de réparations des locomotives. Toutefois, à aucun moment le terme de gestion, plus général, ne s'impose au XIX^{ème} siècle : le savoir gestionnaire est toujours vu comme dépendant d'un secteur, aucune pensée plus générale n'émerge en fait avant la pensée de Fayol. Wren écrit (1987, p.66) ainsi « *Chaque industrie et ses problèmes étaient vus comme uniques and ainsi les principes dérivés d'un entrepreneur n'étaient pas considérés comme applicables à d'autres situations* »¹³. A ce propos, il convient de signaler que la comptabilité aussi est également vue comme spécifique à un secteur au XIX^{ème} siècle (Nikitin, 1992).

Ne pouvant donc être que pratique, le management ne pouvait donc être enseigné ou donner lieu à une théorie.

D'ailleurs les techniques de management pouvaient également être vues comme une source de pouvoir et d'avantage concurrentiel, et n'avaient pas intérêt à être transmises, que ce soit par des cours ou des ouvrages. Ces questions étaient aussi perçues comme secondaires par rapport aux problèmes techniques (Wren, 1986, p.66) ou même sans intérêt comme le montre ce qu'écrit Fayol :

« *Ce ne serait bien long ni bien difficile si quelques grands chefs se décidaient à exposer leurs idées personnelles sur les principes qu'ils considèrent comme les plus propres à faciliter la marche des affaires et sur les moyens les plus favorables à la réalisation des principes. La lumière sortirait bientôt de la comparaison et de la discussion. Mais la plupart des chefs n'ont ni le temps ni le goût d'écrire et ils disparaissent sans laisser ni doctrine ni disciples* » (Fayol, édition de 1962, p.16)

¹³ Traduction de « *each industry and its problems were considered unique and hence the principles derived by entrepreneur were not considered applicable to different situations* »

Le marketing, ou plutôt, pour éviter tout anachronisme, le savoir marchand également très spéculatif finalement, est aussi affaire d'intuition. Ainsi, dans son étude sur la manufacture de Jouy, Chassaing écrit « *Le secret de la réussite matérielle de la société Sarasin de Maraise et Oberkampf est certes dans l'art de l'indiennage du fabricant mais il est surtout dans la politique d'achats et dans sa juste intuition des fluctuations du marché. Les années du plus fort profit ne sont pas celles précisément des plus fortes ventes (...) mais bien plutôt celles où un stock important de toiles et de drogues utilise les meilleures occasions de profit* » (in Lefebvre, 2003, p.132).

A l'inverse du marketing ou encore du management, finalement il est assez évident que les chiffres s'apprennent (cela reste longtemps la base de l'enseignement Cf. écrire lire et compter), et par la même peuvent faire l'objet d'un enseignement et d'une théorisation. Pour s'exprimer dans les langages des sciences de gestion modernes, la comptabilité comporte une partie explicite plus importante que ce n'est le cas pour le management et le marketing. Nous pourrions finir en citant là encore Labardin (2009, p.19) : « *Les autres disciplines de la gestion n'ont pas encore de savoir clairement constitué. Ceci s'explique assez bien : comme le rappelle Mathieu De La Porte, « la science des négociants [NDLA :la gestion dans son sens actuel] consiste : 1/ à connaître toutes les circonstances, les choses dont il fait commerce, 2 / à savoir faire les écritures nécessaires, pour conduire ce commerce dans un ordre, qui en donne une parfaite connaissance en tout temps* ». *La première catégorie désigne des savoirs qui s'acquièrent par la seule pratique car ils sont spécifiques à chaque activité : la nature des marchandises, les techniques de vente, le choix des débouchés, autant d'éléments (constituant la plus grande partie de ce que nous nommons aujourd'hui la gestion) qui paraissent trop fluctuants pour s'apprendre via des cours ou des manuels. La deuxième catégorie concerne au contraire, les techniques, autrement dit, la finance et la tenue des livres qui peuvent s'apprendre, au moins partiellement via les manuels ou les cours* ».

Conclusion

Au risque de nous répéter, mais nous utiliserons pour cela le grand historien économiste Pierre Léon :

«La comptabilité se présente, dès cette époque, à la fois comme un bilan et comme un plan ; elle est déjà le grand régulateur de la gestion industrielle. D'autant que son rôle grandissant se trouve renforcé par les progrès sensibles dont profitent les méthodes comptables. Ces progrès, qui s'annonçaient dès le XVIIIe siècle, s'affirment dès la période 1820-1850, par la

généralisation de la comptabilité à parties doubles, seule susceptible d'assurer un contrôle permanent, par le système de balancement des comptes qu'elle entraîne» (Léon, 1976)¹⁴

La prééminence comptable, indiscutable à notre sens au XIX^{ème} siècle, permet de mieux expliquer la fascination que le chiffre continue à opérer sur notre système économique contemporain.

Le chiffre est donc un élément central de notre connaissance du monde, ce qui n'est pas sans créer d'effets pervers, tel qu'une importance trop grande apportée aux chiffres des bénéfices à court terme par les entreprises actuelles (voir les travaux des chercheurs de l'école des Mines sur les limites engendrées par les outils de gestion, en particulier Hatchuel et Segrestin (2012) pour une application aux problèmes contemporains).

Toutefois la prise de conscience du poids trop important du et des chiffres dans le management moderne, peut nous permettre de limiter ces problèmes, en conformité avec l'idée de double herméneutique de Giddens (1987), selon laquelle les théories sociales, grâce aux prises de conscience qu'elles permettent, peuvent changer partiellement les pratiques.

Ce travail n'est évidemment pas exempt de limites, qui nous ouvrent autant de voies de recherches futures. Il pourrait en particulier bénéficier d'une lecture approfondie de grands livres de comptabilité du XIX^{ème} siècle, ce qui pourrait nous permettre d'analyser plus en profondeur les techniques de gestion développées par Payen, Degrange ou Guilbault (Nikitin, 1992). Nous pourrions également analyser via les archives d'entreprises le fonctionnement de ces dernières au XIX^{ème} siècle et comprendre ainsi plus en détail le poids que pouvaient avoir les éléments chiffrés et non chiffrés dans leur gestion.

Bibliographie

Bergery C.-L. (1830), *Economie industrielle, tome 2* Metz, Thiel, disponible sur <http://gallica.bnf.fr>

Chessel M-E, (1998) *La Publicité. Naissance d'une profession (1900-1939)*, CNRS Éditions, Paris

¹⁴ Repris de Lemarchand (1993)

Christian G.-J. (1819), *Vues sur le système général des opérations industrielles, ou plan de technonomie*.

Cochoy, F. (1999) *Une histoire du marketing : discipliner l'économie de marché*, La Découverte, Paris

Colasse B. (2001), *Comptabilité générale*, Economica, Paris

Courcelle-Seneuil J-G. (1855), *Traité des entreprises industrielles, commerciales et agricoles ou Manuel des affaires*, Guillaumin, Paris

Courcelle-Seneuil J-G. (1855), *Comptabilité*, in Dictionnaire universel de commerce et de navigation

Dimaggio P.J, Powell W.W. (1983), « The iron cage revisited: institutionnal isomorphism and collective rationality in organizationnal fields », *American sociological review*, 48, p.147-160

Elvinger F. (1934) *La lutte entre l'industrie et le commerce : La marque, son lancement, sa vente, sa publicité*, Librairie d'Economie Commerciale, Paris

Fayol H. (1918), *Administration industrielle et générale*, Dunod, Paris

Fombonne J. (2001), *Personnel et DRH*, Vuibert, Paris

Fridenson P. (1987), « Un tournant taylorien de la société française (1904-1918) », *Annales Economies Sociétés Civilisations*, 42, 5, p.1031-1060

Giddens A (1987), *La constitution de la société*, PUF, Paris

Gouadain D. (1998), « Les enseignements supérieurs de gestion, entre désaffection et dévouement », *Gérer et comprendre*, p.78-91

Guilbault A. (1865), *Traité de comptabilité et d'administration industrielles*, Paris

Hamon M. (1988), *Du soleil à la terre. Une histoire de Saint-Gobain*, Jean-Claude Lattès, Paris

Hatchuel A., Segrestin B (2012), *Repenser l'entreprise*, Le Seuil, Paris

Ifrah G. (1994), *Histoire universelle des chiffres*, Robert Laffont, collection Bouquins, Paris

Kudo E., Okano H. (2012), *The Diffusion of Western-style Accounting as Social Knowledge in 19th Century Japan*, 13th world congress of accounting historians, Newcastle

Labardin P (2009), *L'essentiel de l'histoire de la gestion*, Gualino, Paris

Labardin P. (2008). *L'émergence de la fonction comptable*. Thèse de doctorat, Université d'Orléans

Léautey E. (1886), *L'enseignement commercial en France et dans le monde*, Paris

Le Chatelier L., Flachet E., Petiet J. et Polonceau C. (1851), *Le Guide du mécanicien constructeur et conducteur de machines locomotives*, Paul Dupont éditeur, Paris

Lefebvre P. (2003), *L'invention de la grande entreprise*, P.U.F, Paris

- Lemarchand Y. (1993), *Du dépérissement à l'amortissement, enquête sur l'histoire d'un concept et sa traduction comptable*, Ouest Editions, Nantes
- Lengelé R. (1938), *L'étude rationnelle du marché*, Editions Delmas, Paris
- Léon P (1976), « Le moteur de l'industrialisation, l'entreprise industrielle » in Braudel F. et Labrousse E. (eds) *Histoire économique et sociale de la France*. t. III, L'avènement de l'ère industrielle (1789-1880). PUF, Paris
- Le Texier T. (2010), « Penser l'entreprise moderne, entre profit et efficacité », *Communication aux XVème Journées d'histoire et de la comptabilité*
- Maffre P. (1985), « La comptabilité dans les écoles supérieures de commerce au XIXe siècle », *Revue historique*, juillet-septembre, 559, p.133-156
- Maffre P. (1983), *Les origines de l'enseignement commercial supérieur en France au XIXe siècle*, Thèse de doctorat
- Maillet T. (2010), *Le marketing et son histoire, ou le mythe de Sisyphe réinventé*, Pocket, Paris
- Marco L. (1989), *La montée des faillites en France XIXe – XXe siècles*, L'Harmattan, Paris
- Marco L. (2006), « L'arborescence du marketing », *Market Management*, 6, 2, p.4-19
- Marco L (2006), « Le bazar, chaînon manquant entre le magasin de nouveautés et le grand magasin : opportunités et risques au début du XIXème siècle », *Responsabilité et environnement*, 55
- Meuleau M. (1981), *HEC 1881-1981, Histoire d'une grande école*, HEC, Jouy en Josas
- Meuleau M (1988), « L'introduction du marketing en France (1880-1973) », *Revue française de gestion de gestion*
- Moutet A. (1997), *Les logiques de l'entreprise*, Editions de l'EHESS, Paris
- Nikitin M. (1992), *La naissance de la comptabilité industrielle en France*, thèse de doctorat, Université Paris IX, 2 tomes
- Nikitin M. (2003), « De la science des affaires aux sciences de gestion : un siècle de tâtonnements ? », *Gérer et Comprendre*, 74, p.67-76
- Noiriel G.(1988), *Du patronage au paternalisme : la restructuration des formes de domination de la main d'œuvre ouvrière dans l'industrie métallurgique française*, Le Mouvement social, 144,
- Peaucelle J.-L. (2003), *Henri Fayol, Inventeur des outils de gestion*, Economica, Paris.
- Reymondin G. (1909), *Bibliographie méthodique des ouvrages en langue française parus de 1543 à 1908 sur la science des comptes*, Paris, Société académique de comptabilité

- Ribeil G. (1996), Un pionnier oublié de la gestion des entreprises, Courcelle-Seneuil, *Gérer & Comprendre*, 44, p.44-53
- Seguin Aîné (1839), *De l'influence des chemins de fer, et de l'art de les tracer et de les construire*
- Taylor F.-W. (1912), *Principes d'organisation scientifique*, Paris, Dunod.
- Thuillier G. , Tulard J. (1991), *La méthode en histoire*, Puf (Que sais-je ?), Paris
- Vlaeminck J.-H. (1956), *Histoire et doctrine de la comptabilité*, Treurenberg, Bruxelles, Dunod, Paris
- Wren D. (1987) *The evolution of management thought*, John Wiley and Son
- Zimnovitch H. (1997), *Le calcul des prix de revient en France pendant la seconde industrialisation*, thèse de doctorat, Université de Poitiers