



HAL
open science

qui et à quoi sert la comptabilité? Un état de l'art et quelques réflexions théoriques pour dépasser le déterminisme des différents paradigmes

Mohamed Ali Dakkam

► To cite this version:

Mohamed Ali Dakkam. qui et à quoi sert la comptabilité? Un état de l'art et quelques réflexions théoriques pour dépasser le déterminisme des différents paradigmes. Transitions numériques et informations comptables, May 2018, Nantes, France. pp.cd-rom. hal-01907865

HAL Id: hal-01907865

<https://hal.science/hal-01907865v1>

Submitted on 29 Oct 2018

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.

A qui et à quoi sert la comptabilité ? Un état de l'art et quelques réflexions théoriques pour dépasser le déterminisme des différents paradigmes

Dakkam Mohamed Ali, Directeur de Recherche et Développement chez NEARADVISE.

Ce travail s'intéresse aux différents paradigmes en histoire de la comptabilité pour comprendre l'émergence, le développement, les usages et les fonctions de la comptabilité. Dans un premier temps nous avons réalisé un tour d'horizon sur les différents travaux qui se sont penchés sur la question de l'évolution des pratiques et théories comptables. Ce premier travail nous a permis d'élaborer une grille de lecture théorique permettant de dépasser les typologies réductrices de la recherche en histoire de la comptabilité pour aboutir à une typologie valorisante. Ensuite nous nous sommes penchés sur la possibilité de mobiliser des explications à la fois néo-classiques, foucaaldiennes et marxistes pour décrire et expliquer les pratiques comptables d'une entreprise. Pour se faire nous proposons d'utiliser une approche transversale qui permet à la fois de mobiliser les postulats de ces travaux mais sans pour autant pêcher dans un déterminisme de quelque sorte soit-il. Cette approche est inspirée des travaux de Flichy, elle doit permettre de saisir à la fois les fonctions rationalistes et les usages sociaux de la comptabilité. Ce cadre de réflexion théorique sur les usages et les fonctions d'une technique proposé par Flichy nécessite bien évidemment de tester sa capacité heuristique pour étudier l'évolution des pratiques comptables au sein des entreprises et dans la littérature.

Mots clés : comptabilité, contrôle de gestion, histoire, théories.

This study looks at different paradigms in accounting history to understand the emergence, development, uses and functions of accounting. Firstly, we gave an overview of the various works that have examined the question of the evolution of accounting practices and theories. This first work allowed us to elaborate a theoretical grid allowing to go beyond the reducing typologies of the research in history of the accounting. Then we looked at the possibility of mobilizing neoclassical, Foucauldian and Marxist frameworks to study and explain the development and uses of accounting practices. To do so we propose to use a transversal approach that allows both to mobilize the postulates of these works but without fishing in a determinism of any kind. This approach is inspired by Flichy's work, it must make it possible to grasp both the rationalist functions and the social uses of accounting. This framework of theoretical reflection on the uses and the functions of a technique proposed by Flichy obviously requires to test its heuristic capacity to study the evolution of the accounting practices within the companies and in the literature.

Key words: accounting, management control, history, theories.

L'auteur tient à remercier les deux reviseurs anonymes pour leurs commentaires constructifs.

Introduction

À qui et à quoi sert la comptabilité¹ ?

Il s'agit d'une question qui se trouve à la fois au cœur des préoccupations de l'Autorité des Normes Comptables (Haas 2010) mais également pour les chercheurs des sciences de gestion (Meyssonnier 2015).

À cette question les réponses ne manquent pas. Ces dernières sont souvent divergentes et comme aucune ne s'impose (Bryer et al. 2005 ; Loft 2005), elles doivent être considérées comme autant d'hypothèses (Colasse 2007, p. 12). Certains auteurs, adeptes d'une approche néo-classique nous diront qu'il s'agit d'un outil de rationalisation. D'autres, en adoptant une approche marxiste nous diront qu'il s'agit plutôt d'un moyen de partage du bénéfice entre les propriétaires dont « les clefs » sont bien gardées par les dirigeants. D'un autre côté, des auteurs adoptant une approche foucauldienne verront dans la comptabilité un outil de discipline et de pouvoir qui dépasse le seul cercle de l'entreprise et qu'il faut inscrire dans un cadre d'analyse globale qui reflète la complexité des sociétés.

Ainsi, dès qu'il s'agit de répondre à cette question, le lecteur peut se retrouver rapidement devant une multitude de réponses aussi valables les unes que les autres (Bryer et al., 2005). Ce constat est d'autant plus marqué par l'existence de différentes définitions de la comptabilité.

Car, là encore les définitions ne manquent pas. Commençons par évoquer la plus « officielle », celle du Plan Comptable Général qui la définit comme « *un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture* » (art. 120-1). À cette définition trop « technique », Colasse nous propose une autre plus fonctionnelle. L'auteur considère la comptabilité comme « *un instrument de modélisation ou de représentation de l'entreprise qui permet à ses dirigeants de rendre des comptes (bilan, compte de résultat, tableau de flux de trésorerie, notes, annexes, etc.) sur sa situation et ses réalisations à ses différents partenaires économiques et sociaux, les parties prenantes, à son existence, et les aide à prendre leurs décisions la concernant* » (Colasse 2007, p. 36). Enfin une dernière définition, moins objective de la comptabilité, nous est proposée par Richard et Colette : « *un ensemble de systèmes d'information subjectifs ayant pour objet la mesure de la valeur des moyens et des résultats*

¹ Cette question a fait l'objet d'un travail plus approfondi sous forme d'une thèse en sciences de gestion (Dakkam, 2014). Par ailleurs cet article est issu en grande partie des recherches réalisées lors de ce travail de thèse.

d'une entité » (Richard et Collette 2008, p. 3).

Laquelle de ces définitions est la plus proche de la réalité de la comptabilité ? Difficile de répondre à cette question, d'autant plus qu'il ne s'agit ici que de définitions partielles de la comptabilité, limitées à une dimension financière. La dimension managériale de la comptabilité (la comptabilité de gestion) est définie par l'ancien Conseil National de la Comptabilité (CNC) comme « *un mode de traitement des données qui doit fournir, d'une manière générale, des éléments destinés à faciliter la prise de décision* ». L'un des objectifs de la comptabilité de gestion, toujours selon le CNC « *consiste en la détermination des bases d'évaluation de certains biens appartenant à l'entreprise. Parmi ces derniers, les stocks représentent une part importante et leur mode d'évaluation a des conséquences directes sur la mesure de la performance de l'entreprise et le jugement que portera le chef d'entreprise sur les responsables, sur les structures et sur les activités* ».

Une autre approche de la comptabilité de gestion nous est proposée par Bouquin. Ce dernier l'assimile à « un système d'information comptable qui vise à aider les managers et à influencer les comportements en modélisant les relations entre les ressources allouées et consommées et les finalités poursuivies » (Bouquin 2003a, p. 10).

Ainsi, qu'il s'agisse de la comptabilité générale (parfois désignée par financière) ou de la comptabilité de gestion (désignée sur certaines périodes comme une comptabilité industrielle puis analytique) il n'existe pas de définition de la comptabilité qui fasse l'unanimité (Colasse, 2010, p. 34). Bouquin, note dans le même sens que la comptabilité de gestion n'est qu'une « *vérité relative* » et une « *construction parmi d'autres possibles* » (Bouquin 2008, p. 19).

En résumé, la définition de la comptabilité semble être « *toujours datée et provisoire* » (Colasse, 2010, p. 12). Quant aux fonctions de cette comptabilité, plusieurs auteurs s'accordent à dire que, contrôler et informer, semblent être les deux principales fonctions de la comptabilité. Deux fonctions qui seront régulièrement redéfinies en fonction de l'évolution des caractéristiques et des besoins des sociétés (Meyssonnier 2015) et des attentes des différents acteurs. Ainsi, la comptabilité est loin d'avoir « *la passivité d'un objet technique* » (Colasse, 2007, p. 6), bien au contraire, elle est en perpétuelle interaction avec son environnement. Sa nature ne peut donc être saisie qu'en référence à cet environnement.

Partant de ce constat, nous allons essayer de saisir l'objet de la comptabilité² à travers les différents paradigmes en histoire de la comptabilité qui ont cherché à étudier l'émergence,

² Derrière la notion de comptabilité, nous entendons à la fois la comptabilité de gestion et la comptabilité générale. Limitons nous à préciser à ce niveau que le « dualisme » de la comptabilité semble être uniquement idéologique (Colasse, 2010, p. 34).

le développement, les fonctions et les usages de la comptabilité. De fait notre méthodologie est basée sur analyse exhaustive des recherches relatives à l'évolution de la comptabilité. Cette analyse a abouti à un recensement de 86 articles publiés sur la période 1960-2015, dans 37 revues de type comptable-financière et managériale. Ce dénombrement résulte d'une consultation des bases de données électroniques interrogées à partir de mots-clefs spécifiques. L'objectif de cette revue de la littérature est d'élaborer dans un premier temps une grille de lecture permettant de mieux cerner les apports et les limites de chaque paradigme en histoire de la comptabilité. Dans un deuxième temps nous proposerons à travers les travaux de Flichy un nouveau cadre théorique pour étudier les fonctions et les usages de la comptabilité.

1. Un tour d'horizon des typologies proposées en histoire de la gestion

Plusieurs grilles de lecture sont identifiées pour classer les travaux des historiens de la comptabilité. Quatre critères nous semblent être à la base de chaque grille proposée : la thématique de la recherche, la nature de l'étude, le paradigme adopté et le questionnement de l'étude.

Ainsi, Previts et al, opèrent, dans un article bilan (1990), un découpage des différentes thématiques traitées par l'histoire de la comptabilité. Ils identifient plusieurs domaines tels que la biographie, l'histoire des institutions, l'histoire des doctrines comptables, etc. (Previts et al. 1990). Dans un effort similaire, Edwards affine cette classification et identifie dix-huit thématiques différentes traitées par plus de 600 articles en histoire de la comptabilité pour la période 1998-2002 (Edwards 2009). Nikitin propose pour sa part une distinction entre les études descriptives et explicatives (Nikitin 1992c, p. 16-17).

D'autres revues de littérature plus récentes, distinguent d'une part des travaux classiques (ou traditionnels), fondés principalement sur un paradigme explicatif néoclassique, et d'autre part des travaux critiques (ou de la nouvelle histoire de la comptabilité) qui font souvent appel à des théories de différentes disciplines (Miller et al. 1991 ; Carnegie et Napier 1996 ; Fleischman et al. 2003 ; Napier 2006 ; Gomes 2008).

Enfin, une dernière typologie des travaux en histoire de la comptabilité basée sur la nature des questionnements est proposée par Labardin (2008). Ce dernier identifie trois types de questionnements en histoire de la comptabilité (Labardin 2008, p. 15) :

- Qui ? « Ce type de question délimite un sujet en le liant à l'identité d'un groupe social (employés, profession comptable, entreprises). »

- Comment ? « Cette question interroge la manière dont la comptabilité s'effectue.

Ce sont les processus qui sont alors questionnés. »

- Pourquoi ? « On recherche ici quelle(s) finalité(s) remplit telle ou telle tâche ou outil de gestion. Par exemple, la comptabilité remplit une fonction évidente, celle de rendre compte, mais certaines fonctions moins évidentes peuvent apparaître dans ce type de travaux (la surveillance par exemple) ».

Nous emprunterons au même auteur un tableau (figure 1) résumant les trois typologies de questionnement en y apportant quelques modifications.

| Question d'origine | Thématiques | Exemples de travaux sur la France | Exemples de travaux sur d'autres pays | Exemples de questionnements ³ |
|-------------------------|-------------------------------------|---|---|--|
| Identité Qui ? | Histoire des ingénieurs | Henry (2006) Picon (1992) Joly (2008) Grall (2003) | Lawrenson (1992) Ekelund (1971) | Comment expliquer la dominance des ingénieurs sur la comptabilité des entreprises ? |
| | Histoire des entreprises | Ribeill (1987, 1991) Caron (1973, 2005) | Chandler (1965) | Comment les compagnies ferroviaires sont-elles organisées et gérées |
| | Histoire de la profession comptable | Nikitin (2010) David (1999) | Matthews (1993) Walker (2004) Poullaos (2009) | Qu'est-ce qui caractérise une profession ? Comment une profession s'est constituée ? |
| Processus Comment ? | Histoire des modes d'organisation | Labardin (2008) | Wootton et Kemmerer (2007) | Comment organise-t-on la production comptable ? |
| | Histoire des techniques comptables | Nikitin (1992) Lemarchand (1993) Bensadon (2007) Zelinschi (2009) Zimnovitch (1997) | Bryer (1991) Burchell et al. (1980) Edwards (1985 ; 1998) McCartney et Arnold (2000 ; 2002) Russel et Joel (2006) Boyns, Edwards et Nikitin (1997) | Comment les techniques comptables se sont développées ? Quelles fonctions remplit la comptabilité ? |
| Finalités Pourquoi ? | Histoire des fonctions | Pezet (1998) Berland (1999) Delouis (2007) | Bescos et al. (2002) Miller (1991) Miller et O'Leary (1987) | Quelles fonctions remplit tel ou tel outil de gestion ? |

³ Soulignons, qu'il s'agit ici de notre lecture de ces travaux et cela ne saurait engager les auteurs cités.

| | | Nabet et David (2002) | | |
|-------------------------|-------------------------------------|---|---|--|
| Question d'origine | Thématiques | Exemples de travaux sur la France | Exemples de travaux sur d'autres pays | Exemples de questionnements ⁴ |
| Identité Qui ? | Histoire des ingénieurs | Henry (2006) Picon (1992) Joly (2008) Grall (2003) | Lawrenson (1992) Ekelund (1971) | Comment expliquer la dominance des ingénieurs sur la comptabilité des entreprises ? |
| | Histoire des entreprises | Ribeill (1987, 1991) Caron (1973, 2005b) | Chandler (1965a) | Comment les compagnies ferroviaires sont-elles organisées et gérées |
| | Histoire de la profession comptable | Nikitin (2010) David (1999) | Matthews (1993) Walker (2004) Poullaos (2009) | Qu'est-ce qui caractérise une profession ? Comment une profession s'est constituée ? |
| Processus Comment ? | Histoire des modes d'organisation | Labardin (2008) | Wootton et Kemmerer (2007) | Comment organise-t-on la production comptable ? |
| | Histoire des techniques comptables | Nikitin (1992) Lemarchand (1993) Bensadon (2007) Zelinschi (2009) Zimnovitch (1997) (Dakkam 2014) (Dakkam 2015) | Bryer (1991) Burchell et al. (1980) Edwards (1985; 1998) McCartney et Arnold (2002; 2000) Russel et Joel (2006) Boyns, Edwards et Nikitin (1997) | Comment les techniques comptables se sont développées ? Quelles fonctions remplit la comptabilité ? |
| Finalités Pourquoi ? | Histoire des fonctions | Pezet (1998) Berland (1999) Delouis (2007) Nabet et David (2002) | Bescos et al. (2002) Miller (1991) Miller et O'Leary (1987) | Quelles fonctions remplit tel ou tel outil de gestion ? |

Figure 1 : Les questionnements en histoire de la comptabilité.

Après avoir fait ce premier tour d'horizon sur les différents types de questionnement en histoire de la comptabilité, il importe d'identifier les différents paradigmes mobilisés par les recherches dans ce domaine.

⁴ Soulignons qu'il s'agit ici de notre lecture de ces travaux et cela ne saurait engager les auteurs cités.

2. Les différents paradigmes en histoire de la comptabilité

Ces différents paradigmes⁵ ou courants théoriques « *ont pour point commun de chercher à rendre compte des changements managériaux* » (Labardin, 2008, p. 17) que l'on observe depuis des siècles en matière de pratiques et discours autour de la comptabilité⁶. Ainsi s'il y a accord sur les *observations* (émergence de la comptabilité en partie double, de l'amortissement industriel, de la comptabilité industrielle, des professions comptables, etc.), ces *orientations théoriques* divergent dans les causes identifiées. Là encore, la multitude des typologies des paradigmes en histoire de la comptabilité est un trait caractérisant de ces travaux. Et il semble qu'un effort de réflexion est nécessaire pour dépasser les clivages-réducteurs de ces typologies en histoire de la comptabilité.

2.1. Dépasser les typologies réductrices de la recherche en histoire de la comptabilité pour aboutir à une typologie valorisante

Les différentes typologies en histoire de la comptabilité que nous avons identifiées opposent des travaux classiques et néo-classiques à des travaux critiques ou radicaux (Chua 1986 ; Moore 1991). D'autres typologies évoquent des travaux traditionnels et des travaux de la nouvelle histoire de la comptabilité (Morgan & Willmott, 1993, Miller et al. 1991 ; Gomes 2008).

Pour notre part, nous estimons, au même titre que plusieurs auteurs (Fleischman et Radcliffe 2003 ; Napier 2009 ; Nikitin et al. 2010 ; Baker 2011), que ces typologies nuisent à la discipline plus ce qu'ils ne lui rapportent⁷. Nous partageons le constat de Beker selon lequel

⁵ Il n'est pas évident de donner une définition générique à ce terme, d'autant plus que certains auteurs (Matserman 1970 cité par Nadeau (1999, p. 463-464)) ont pu identifier une vingtaine de sens au terme *paradigme* dans la première édition (1962) du livre de Khun, *La structure des révolutions scientifiques*. Toutefois, Nadeau reprend, dans son ouvrage une définition empruntée à Malherbe : est paradigme « *l'ensemble des solutions concrètes appartenant à une certaine matrice... au sens strict il représente ainsi l'ensemble des exemples ou solutions d'énigmes auxquels se réfèrent les membres d'une même discipline* » (Nadeau, 1999, p. 464).

⁶ Rappelons que les courants théoriques auxquels nous faisons référence sont ceux qui cherchent à situer l'objet et les finalités de la comptabilité sur un plan historique et non dans l'absolu. Sur ce dernier point il existe trois courants théoriques qui tendent à expliquer l'objet et les finalités de la comptabilité d'une manière générale. Les théories descriptives « *qui visent à décrire la pratique comptable par le dévoilement et l'explication de ses principes fondamentaux* » et les théories explicatives qui « *sont des explications, ou simplement des interprétations des pratiques et des comportements comptables* » (Colasse 2000, p. 1233). Dans une étude plus récente, Nikitin et Ragaïne aboutissent à une classification proche de celle de Colasse. Les auteurs, préfèrent le terme de genre, pour classer ces travaux entre : la théorie positive, les recherches critiques, les recherches historiques et les recherches normatives (Nikitin et Ragaïne 2012).

⁷ Fleischman souligne que la focalisation sur les aspects théoriques a empêché tout regard critique sur les sources archivistiques utilisées (Fleischman et al. 2003, p. 22).

« *methodological and theoretical differences within the accounting research discipline have so profoundly divided the discipline that researchers working in one area are relatively unable or unwilling to understand the key issues in other areas* » (Baker, 2011).

En effet, désigner des recherches comme critiques ou encore modernes vis-à-vis à d'autres recherches qualifiées de traditionnelles ou classiques, peut conduire un lecteur peu initié à ces concepts à des conclusions hâtives. Ces conclusions peuvent se traduire par une hiérarchisation-réductrice des travaux en histoire de la comptabilité en conférant une valeur *scientifique* plus importante à la *nouvelle histoire de la comptabilité* qu'aux *travaux traditionnels*.

Plus particulièrement, ces typologies, laissent penser que les travaux faisant appel à une ou plusieurs théories seraient en mesure d'apporter une contribution scientifique plus importante que les travaux classiques qui ne font appel à aucun cadre théorique (Napier 2006). Or, il nous semble que ces travaux paraissent à la fois complémentaires et indispensables pour que la discipline puisse gagner ses lettres de noblesse. Car si les auteurs de la nouvelle histoire de la comptabilité sollicitent des outils conceptuels pour mieux appréhender un fait historique ou pour tester la validité d'une théorie à travers des faits passés, les travaux classiques arborent pour leur part un chemin plutôt inverse. Ils analysent la comptabilité à travers les pratiques, les savoirs et l'environnement pour mieux appréhender les faits. Leur objectif n'est pas la vérification de la validité d'une théorie (du moins pas directement ou sa capacité à éclaircir une situation, mais plutôt l'enrichissement de la théorie avec un apport propre notamment à travers l'élaboration de nouvelles grilles de lecture ou des nouvelles approches pour mieux cerner un fait historique.

Par conséquent, les apports théoriques et managériaux de ces travaux sont aussi importants les uns que les autres⁸ et s'il fallait opérer une typologie à travers ces études il serait plus judicieux de considérer l'angle d'analyse adoptée par chaque auteur. En d'autres termes, nous opérons une distinction entre les travaux traitant de *l'histoire technico-économique* de la comptabilité et d'autre part les travaux traitant de la *socio-histoire*⁹ de la comptabilité. Cette typologie, très proche de celle proposée par Napier (2009), permet à la fois de souligner les apports de chaque catégorie de recherches et en même temps d'éviter des préjugés de hiérarchisation des travaux en histoire de la comptabilité.

⁸ Sur ce point, certains auteurs nous expliquent que la différence porte sur le degré d'importance accordé à tel facteur explicatif plutôt qu'un autre (Carnegie et Napier, 1996).

⁹ La socio-histoire de la comptabilité est à distinguer de l'histoire sociale de la comptabilité. D'une manière plus générale le courant socio-historique n'est pas à confondre avec le courant socio-historique (Noiriel 2006).

Nous appellerons recherches technico-économiques en histoire de la comptabilité, les études qui ont cherché à expliquer l'histoire de la comptabilité par rapport aux conditions techniques et économiques. Ces études, qualifiées par certains de néoclassiques ou traditionnelles n'utilisent que rarement un cadre théorique clairement défini¹⁰ et cherchent souvent à élaborer des grilles théoriques ainsi qu'à élargir les perspectives explicatives et interprétatives d'un fait historique. Ce type de recherche met souvent l'accent sur les facteurs économiques et techniques pour expliquer l'évolution de la comptabilité. Ils sont désignés par Napier (2006) comme des travaux portant sur l'histoire (technique et économique) de la comptabilité.

D'un autre côté, nous entendons par recherches en histoire sociale de la comptabilité, les travaux qui ont adopté une perspective d'analyse sociologique plutôt qu'économique ou technique pour étudier l'évolution de la comptabilité. Ce type de travaux fait souvent référence à un cadre théorique ou un certain nombre de postulats¹¹ qui sont mobilisés pour donner du sens aux résultats et au raisonnement adopté. Ces études contribuent, dans certains cas, à enrichir et élargir le cadre théorique mobilisé. Ce type de travaux est désigné par Napier (2006) comme des études de « la socio-histoire de la comptabilité » (*socio-historical accounting research*).

2.2. L'histoire technico-économique de la comptabilité

La comptabilité est considérée par ces travaux comme un ensemble de techniques ou de pratiques qui peuvent être étudiées à travers les archives comptables des entreprises et les différentes publications autour de la comptabilité. L'objet de recherche de ces études se situe généralement autour de la description et l'explication des faits comptables. Le but étant d'apporter des éléments d'éclairage théoriques qui peuvent contribuer à une meilleure compréhension des questions posées et des réponses identifiées. Les questions étudiées peuvent porter, à titre d'exemple, sur la manière dont la comptabilité a évolué pour atteindre sa forme actuelle ou les raisons pour lesquelles la comptabilité avait telle forme à telle époque. D'autres recherches peuvent s'intéresser aux raisons d'adoption de certaines méthodes de calcul de coût à une époque donnée plutôt que d'autres méthodes, etc.

Les résultats théoriques de ces recherches peuvent être de nature économique ou sociale. Les explications économiques soulignent que le développement d'une technique comptable

¹⁰ Dans une étude récente Nikitin et Ragaine (2012) soulignent que plus de 44% des articles parus dans huit revues majeures de comptabilité entre 1990 et 2010 n'utilisent pas de cadre théorique.

¹¹ Le terme est défini "au sens classique du terme... (comme) une proposition que le logicien ou le mathématicien demande d'accorder comme vraie bien qu'elle ne soit ni évidente par elle-même ni logiquement démontrable, et ce, parce qu'elle paraît nécessaire à l'établissement d'un système déductif" (Nadeau, 1999, p. 496).

s'explique par un phénomène économique. À titre d'exemple, le développement de la partie double est dû au développement du capitalisme. Alors que les explications sociales démontrent que le développement d'une méthode de calcul de coût est influencé par des nouveaux discours au sein d'une communauté donnée. À titre d'exemple, Lemarchand nous invite à relier l'apparition de la méthode des sections homogènes en France à l'organisation militaire (Lemarchand 1999).

De fait, ces études s'intéressent plus à des questions techniques de la comptabilité que de nature sociale et cherchent souvent à opérer des périodisations dans l'histoire de la comptabilité. Ces études identifient les dates de rupture dans l'histoire de la comptabilité et cherchent à apporter des explications à ces changements qui peuvent prendre la forme de révolutions comptables.

La divergence de ces études se situe généralement au niveau des réponses apportées (qui deviennent finalement des hypothèses plutôt que des réponses définitives).

Nous analyserons dans ce qui suit les apports de ces travaux à l'histoire de la comptabilité.

2.2.1. Les approches macro-économiques de l'histoire de la comptabilité et du capitalisme

Ce courant de recherche est fondé principalement sur les explications rationnelles de l'école néoclassique quant à l'émergence des pratiques comptables et de leur évolution. Sans revenir sur l'ensemble des travaux qui ont traité du rôle joué par la comptabilité en partie double¹² dans le développement du capitalisme¹³, il nous est possible d'identifier trois « grands auteurs¹⁴ » défendant trois approches différentes. C'est ce point qui sera développé dans ce qui suit.

¹² Les historiens de la comptabilité s'accordent à dire que l'ouvrage de Paciolo fut le premier ouvrage à décrire cette technique. Dans ce qui semble être l'un des premiers efforts français à rendre compte de l'objet de cette nouvelle technique comptable nous pouvons citer l'article d'Albert Dupont (1925) intitulé « *Contribution à l'histoire de la comptabilité "Luca Paciolo", l'un de ses fondateurs* » présenté lors d'une conférence de la Société de Comptabilité de France. L'auteur voit dans la publication de l'ouvrage de Paciolo le résultat logique de la densité du trafic commercial de la ville Venise à cette époque (Dupont, 1926, p. 10). Une autre publication d'un auteur américain est identifiée dans les *Annales* de 1937 (Roover, 1937). Pour des études plus récentes sur l'œuvre de Paciolo voir la traduction de *la Summa de Arithmetica* faite par Jouanique (Jouanique 1995) et dont une partie est reproduite dans le recueil dirigé par Colasse sur les grands auteurs en comptabilité (2005, p. 13-20).

¹³ Une synthèse de ces travaux est réalisé par Nikitin (1992, pp. 19-42).

¹⁴ Qu'est-ce qu'un grand auteur en comptabilité ? Il semble difficile de répondre à cette question (Colasse 2005, p. 6). Toutefois nous nous limiterons à étudier les travaux les plus cités par nos prédécesseurs en histoire de la comptabilité.

La thèse de Werner Sombart :

L'auteur consacre un passage¹⁵ de son ouvrage *Der Moderne Kapitalismus* pour l'analyse du rôle de la comptabilité en partie double dans le développement de l'entreprise capitaliste. Le passage le plus cité de cet ouvrage semble être le suivant : « *l'ordre tout à fait caractéristique des affaires ne peut s'instaurer et favoriser l'épanouissement du système capitaliste que grâce à la comptabilité systématisée. **Le capitalisme et la comptabilité en partie double ne peuvent absolument pas être dissociés : ils se comportent l'un vis à vis de l'autre, comme la forme et le contenu***¹⁶ ». Nous pensons au même titre que Nikitin (1992b), que cette métaphore souvent citée est « *très peu riche de sens* ». Nous préférons de loin un deuxième passage dans lequel Sombart se garde bien de nous préciser les conditions de validité de son hypothèse. Ainsi, il nous explique que « *l'essence même de la comptabilité en partie double tient sans aucun doute dans cet objectif : suivre à la trace le cycle complet du capital dans une entreprise, le quantifier et le constater par écrit ; ce qui n'est pas possible tant que le système comptable n'est pas dans sa forme achevée. **Ce n'est le cas qu'à partir du moment où, en plus des comptes d'inventaire, on dispose d'un compte de pertes et de profits et d'un compte de capital dans lequel les soldes des comptes d'inventaire seront reportés et pourront en quelque sorte se déverser ; faute de quoi ils resteraient sans rapports entre eux***¹⁷ ». Cette précision, est pour le moins, aussi importante que la thèse défendue par l'auteur. En effet, la comptabilité en partie double ne peut être un outil de développement et d'accumulation du capital que si elle est déployée sous sa forme la plus complète. Nous verrons à la lumière de cette condition que la comptabilité des compagnies de chemin de fer, entreprises fortement capitalistes, n'était pas un système de comptabilité en partie double achevé. Les compagnies avaient certes un compte de capital et un compte d'exploitation, cependant la comptabilisation des immobilisations et les opérations d'inventaire étaient loin d'obéir aux règles d'une comptabilité en partie double. Le bilan des différentes compagnies ne subissait aucune diminution car aucune opération d'amortissement industrielle ou de remplacement d'actif n'était constatée par la comptabilité des compagnies.

La thèse de Sombart, selon laquelle la comptabilité en partie double est la méthode la mieux adaptée pour appréhender l'accumulation du capital au sein d'une entreprise capitaliste a pu être également soulignée avec les travaux de Schumpeter et Weber. Le premier note que « *la pratique capitaliste convertit l'unité de monnaie en un instrument de calcul rationnel des*

¹⁵ Le passage en question avait été traduit par Nikitin (1992a).

¹⁶ Nous soulignons ce passage le plus cité en histoire de la comptabilité.

¹⁷ Nous soulignons.

coûts et des profits, grâce auquel il construit le monument grandiose de la comptabilité en partie double » (Schumpeter 1942, p. 136). Le deuxième, s'il n'évoque pas la comptabilité en partie double, il souligne néanmoins le rôle joué par le compte de capital comme outil de rationalité formelle du calcul monétaire ; « *le calcul monétaire accède à son plus haut degré de rationalité en tant que moyen comptable d'orientation de l'économie sous la forme du compte de capital* » (Weber 1995, p. 159).

La thèse défendue par ce courant avait été critiquée par plusieurs auteurs. Des auteurs, tels que Yamey (1949 et 1964), Pollard (1963) et Most (1972), avaient noté que la comptabilité en partie double était un outil parmi d'autres qui ont accompagné le développement de l'entreprise capitaliste.

L'antithèse : Les travaux de Yamey

Yamey critiqua la thèse de Sombart. Il argua, en étudiant les archives de quelques entreprises, que la capacité de la comptabilité en partie double à résoudre les problématiques liées à la gestion des entreprises fut faible. D'ailleurs elle ne dépassa guère les solutions offertes par d'autres techniques comptables moins élaborées (Yamey 1949, 1964). L'auteur a formulé des doutes sur l'importance que peuvent attribuer les dirigeants à la comptabilité en partie double au sein de l'entreprise. Selon Yamey, ni les livres des comptes ni les autres archives ne permettaient d'apprécier l'intérêt porté à la comptabilité en partie double par les managers.

La synthèse : Les travaux de Nikitin

L'auteur considère qu'il n'y a pas de contradiction entre les deux courants de recherche pour expliquer le développement de la comptabilité en partie double. En opérant une distinction entre littératures et pratiques de la comptabilité en partie double, le même auteur nous explique que « *les principes étaient donc clairement formulés bien avant que l'usage en soit totalement répandu; il y a contraste entre la clarté de la formulation de Paciolo et les ténèbres des pratiques de l'époque. Mais il n'en reste pas moins vrai :*

- que le principe de la partie double était déjà formulé et que ce principe est toujours le même aujourd'hui.
- que cette technique permet la mesure et l'analyse du processus d'accumulation de capital (connaître la situation à tout moment et apprécier le résultat d'une opération et d'une période.)
- qu'aucun autre système ne permet la même chose aussi aisément et

« naturellement ».

- que la partie double s'est imposée progressivement et particulièrement rapidement au début du XIX^{ème} siècle.

- en un mot que pratique de la partie double et capitalisme ont connu des évolutions parallèles et similaires. Au fur et à mesure que le caractère capitaliste de l'activité économique s'affirmait, l'usage de la partie double se répandait et se renforçait. C'est ce parallélisme qui, à notre avis, permet une vision dynamique de la thèse de Sombart. » (Nikitin, 1992a, pp. 24-25).

Le même auteur ajoute que « si l'on met en regard la partie double d'une part, et le système d'information dont ont besoin les entreprises capitalistes d'autre part, on constate qu'il y a CORRESPONDANCE ET CONCOMITANCE. » (p. 25).

Ce rapide aperçu historique des travaux de Sombart, Weber et Schumpeter, confirme l'approche *macro-économique* utilisée par ces auteurs pour étudier l'évolution de la comptabilité dans ses liens avec le capitalisme. Nous verrons dans ce qui suit, que les travaux des auteurs anglo-saxons avaient adopté une approche plutôt de nature *micro-économiques* pour aborder l'histoire de la comptabilité. Cette approche fut basée sur une analyse des pratiques comptables de quelques entreprises sur des périodes précises.

2.2.2. Les approches micro-économiques de l'histoire de la comptabilité et du capitalisme

Les principaux auteurs qui avaient adopté cette approche étaient Littleton, Mélis et Johnson.

Les travaux de ces auteurs avaient pour point commun l'identification du rôle important de la comptabilité en partie double dans le développement des économies. En revanche les mêmes auteurs avançaient des hypothèses divergentes pour expliquer les origines de la comptabilité industrielle. Il y a d'une part les travaux de Littleton (1981)¹⁸ qui expliquent l'émergence de la comptabilité industrielle comme une conséquence de la révolution industrielle alors que Mélis¹⁹ et Johnson (1983) y voient plutôt une explication de l'industrialisation de l'activité de l'entreprise.

L'historien de la comptabilité Littleton, avait identifié plusieurs variables explicatives

¹⁸ Il s'agit de la troisième édition, la première étant publiée en 1933.

¹⁹ Soulignons que nous n'avons pas eu accès à l'ouvrage de l'auteur écrit en italien et qui ne semble pas avoir fait l'objet d'une traduction. Les éléments qui seront cités sont tirés principalement du passage consacré à cet ouvrage dans le travail de Nikitin (1992, pp. 27-30).

du développement de la comptabilité industrielle. Parmi ces variables, il avait noté le rôle de la comptabilité industrielle comme outil de délégation du pouvoir des actionnaires au profit des managers. Cette délégation de pouvoir avait nécessité la mise en place d'outils de contrôle pour la bonne utilisation du capital investi. C'est dans ce cadre que la comptabilité des coûts s'était développée pour apporter une appréciation sur la composition des dépenses et des coûts de fonctionnement des industries.

Le deuxième manifeste d'histoire de la comptabilité a été publié par Johnson²⁰ et Robert S. Kaplan²¹ (Johnson et Kaplan 1987). Leur ouvrage, « *au sous-titre évangélique* » (Bouquin 2003b, p. 49) délivre un message : après l'âge d'or des années 1880-1925, la comptabilité de gestion est tombée sous la coupe des *auditeurs* (les commissaires aux comptes), qui l'auraient *ossifiée et caricaturée* (Bouquin, 2003b, p. 13). La thèse de ces derniers s'appuie à la fois sur la théorie des coûts de transaction et sur les travaux de Chandler²².

Les transactions se faisaient auparavant en toute lumière dans une économie marchande. Les informations nécessaires au marchand-fabricant provenaient du marché et ne nécessitaient aucun calcul particulier de coût. Le remplacement de ce *putting-out system* par l'intégration (verticale) des opérations dans la boîte noire de la manufacture (proto-industrie) puis de l'usine (révolution industrielle) rend opaque le coût de la transformation. Le prix de revient devient coût de revient²³ (Johnson 1983), en d'autres termes, « *management accounting focused people's attention on the potential gains from internal coordination of economic exchange, thereby encouraging manager-entrepreneurs to increase the size of their firms* » (Johnson et Kaplan 1987, p. 21).

Les deux auteurs nous expliquent que les coûts indirects ont été traités trop globalement et imputés selon des critères *hors d'âge* (p. 13). Parmi ces coûts, ceux qui ne relèvent pas de la production ont été les plus maltraités, car ils n'entrent pas dans la valeur des produits stockés, ce sont des coûts de période, obligatoirement déversés dans le compte de résultat pour être mis à la charge des ventes de leur exercice de survenance : leur analyse ne saurait donc être nécessaire à la production des états financiers. Faute d'une révolution, un tel outil bloquera l'évolution industrielle, en détournant l'attention des managers et en mesurant leurs

²⁰ Professeur américain spécialiste de l'histoire de la comptabilité à la Portland State University.

²¹ Professeur de comptabilité à la Harvard Business School.

²² L'explication donnée aux nouveaux outils de gestion, avec les travaux de Chandler sur l'émergence des grandes structures et l'évolution des méthodes de management, était la rationalisation et l'efficacité. À ce moment la main visible du manager remplaça la main invisible du marché. L'ouvrage de Johnson et Kaplan (1987) fut en quelque sorte l'apogée de ce courant de recherche souvent qualifié de néo-classique.

²³ Sur le concept de prix de revient voir (Dakkam M. A. in Bensadon et al. 2016)

performances selon des critères qui portent à la myopie. Dans ce cas, quelle autre comptabilité instaurer ? Car nos deux auteurs rappellent que « *by 1925 virtually all management accounting practices used today had been developed: cost accounts for labor, material, and overhead ; budgets for cash, income, and capital ; flexible budgets, sales forecasts, standard cost, variance analysis, transfer prices, and divisional performance measures* » (Johnson et Kaplan, 1987, p. 12).

La nouvelle comptabilité à mettre en place doit permettre le calcul des coûts par type d'activité et d'identifier la variable qui, dans chaque cas, déclenche le coût, sa cause. Identifier les causes des activités, c'est pouvoir les relier aux produits et à leurs attributs (Cooper et Kaplan 1991). On en aura alors fini avec les coefficients globaux et les coûts fixes n'apparaîtront plus comme une fatalité. Ce sont là les principes de ce qui deviendra la méthode de l'*activity-based costing*. Mais comment rendre les managers moins myopes ? En saisissant la performance à la source. La solution: les indicateurs non financiers. On venait de réinventer le tableau de bord (Johnson et Kaplan, 1987, pp. 238-239 et 256-257).

Ainsi, si l'émergence de grands groupes intégrés puis celle des entreprises avec une organisation multidivisionnelle, s'expliquent par la pertinence initiale de l'outil comptable, son inadaptation aux nouvelles exigences de la concurrence internationale explique, selon Johnson et Kaplan, l'absence de compétitivité des firmes américaines face à leurs concurrentes japonaises et européennes à la fin des années 1980.

Les travaux de Johnson et Kaplan ont fait l'objet de plusieurs critiques. Nous nous autorisons un emprunt à Henri Bouquin dans lequel il résume une partie de ces critiques : « *La quasi-totalité des grandes figures universitaires de la comptabilité de gestion américaine ont manifesté leurs réserves : assertion non prouvée (Anthony), d'ailleurs la part de la main-d'œuvre directe reste plus importante dans les coûts qu'on ne le dit (Charles T. Horngren , Stanford, qui cite une enquête américaine montrant sur 287 usines que la main-d'œuvre directe représente 14 % des coûts de production et les matières et fournitures 51 %) ; les ouvrages destinés aux professionnels n'ont jamais préconisé de mettre la comptabilité de gestion au service de la comptabilité financière (David Solomons, Wharton), si, d'ailleurs, tel était le but, la comptabilité de gestion serait au contraire encore trop luxueuse pour y satisfaire (Anthony). La notion de causalité des coûts fixes indirects est connue, à travers l'idée qu'un coût peut être lié à un produit s'il disparaît avec ce produit (attributability - Gordon Shillinglaw, Columbia). Il n'existe pas de méthodes meilleures que d'autres, seulement des techniques présentant un meilleur bilan coûts-avantages dans un contexte donné: les coûts ont un coût (Charles T.*

Horngren)²⁴ » (Bouquin, 2003, pp. 50-51).

Dans le même sens, Nikitin relativise les affirmations de Johnson (1983) et note que « l'hypothèse de Johnson selon laquelle l'activité industrielle implique la nécessité pour les entreprises d'un système de comptabilité industrielle ne peut (...) être considérée comme valide. D'autres conditions, et en particulier un environnement économique de concurrence, sont nécessaires pour que se généralisent de tels systèmes comptables. À notre avis, seule la révolution industrielle a permis cette conjonction de facteurs » (Nikitin, 1992, p. 40).

Pour notre part, nous avons constaté dans un premier lieu, que les différentes problématiques de comptabilité de gestion ainsi que les solutions envisageables étaient connues dans le secteur ferroviaire en France depuis les années 1847. Dans un deuxième temps nous avons pu souligner l'incapacité de cette approche économique, qui attribue l'évolution de la comptabilité aux pressions de l'offre et la demande, à expliquer la diffusion de la comptabilité des coûts et de gestion dans le secteur ferroviaire. Plus précisément, cette approche nous semble peu adéquate pour expliquer le décalage observé entre les savoirs théoriques développés par les ingénieurs et les savoirs pratiques développés par les compagnies ferroviaires (Dakkam 2014).

Soulignons pour conclure cette ébauche sur l'histoire technico-économique de la comptabilité, que ce courant attire toujours des études qui cherchent à sonder les liens entre les différentes facettes de la comptabilité et du capitalisme (Toms 2010).

Les principales critiques qui furent formulées à l'égard de ce type de recherche, quand elles sont fondées²⁵, portaient principalement sur les limites de la théorie économique et le mythe de la rationalité économique de l'*Homo œconomicus*.

Anne Loft explique que pour ces travaux « management accounting is commonly understood to be a set of techniques for collecting and processing useful facts about

²⁴ R. N. Anthony, Reminiscences about management accounting, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 1, automne 1989, pp. 1-20; C. T. Horngren, Cost and management accounting : Yesterday and today, *ibid.*, p. 21-32; G. Shillinglaw, Managerial cost accounting : Present and future, *ibid*, p. 33-46; D. Solomons, Commentaire de H. T. Johnson, R. S. Kaplan, Relevance Lost, *The Accounting Review*, octobre 1987, p. 846-848; C. T. Horngren, Management accounting: This century and beyond, *Management Accounting Research*, vol. 6, n° 3, septembre 1995, p. 281-286.

²⁵ Nous estimons que plusieurs critiques ont été formulées à tort. À titre d'exemple, Carneige et Napier (1996) (notons que le deuxième auteur semble avoir revu sa position au vu de ses dernières publications Napier 2006 et 2009) considèrent les travaux basés sur une approche classique de l'histoire de la comptabilité «*décontextualisant la comptabilité usant du seul paradigme explicatif néoclassique, cherchant, à travers une sorte de chasse au trésor, les origines des pratiques comptables contemporaines*». Dans le même esprit, Fleischman et Radcliffe (2003) reprochent à ce type de recherche leur attachement à considérer les pratiques actuelles comme une accumulation d'améliorations des anciennes pratiques comptables. Nous pensons que les travaux que nous avons cités n'ont guère affiché une telle hypothèse de recherche. Enfin nous ne pouvons aborder dans le même sens que Miller et al (1991) qui avancent que la nouvelle recherche en histoire de la comptabilité intègre dans son analyse l'influence du contexte contrairement aux travaux classiques. Nous pouvons le suivre sur le degré d'intégration de l'influence de l'environnement sur les pratiques comptables des entreprises mais moins sur le recours même au contexte.

organisational life. The information obtained is viewed as an objective form of knowledge untainted by social values and ideology; the practitioners as technically skilled professionals whose political and social allegiances have no bearing on their practices » (Loft 1986). D'autres recherches publiées également au milieu des années 1980 sur lesquels nous reviendrons plus loin, soulignent que la comptabilité en partie double avait une facette rhétorique qu'il ne fallait pas négliger. Sur ce point, Aho, nous explique « any complete account can be viewed as having a descriptive, an explanatory, and a rhetorical mode. While none of these should be ignored in a comprehensive understanding of the emergence of modern accounting thought, business historians have without exception focused their attention exclusively on its descriptive and explanatory modalities » (Aho 1985). Plus récemment, les travaux de Russel ne disent pas des choses différentes quant au rôle rhétorique de la comptabilité dans les processus de privatisation des industries publiques (Russell et Joel 2004, 2006). D'autres travaux, initiés notamment par Hopwood et son équipe à la London Business School et qui ont été largement diffusés dans la revue AOS ainsi que des travaux « critiques » publiés principalement dans la revue CPA ont relevé l'incapacité de la théorie économique « to recognize accounting as a social reality, as a reflection and reinforcement of the dominant social relations within capitalism » (Bryer 1994).

2.3. La socio-histoire de la comptabilité

Ces travaux considèrent la comptabilité comme un reflet de l'organisation et de la société. Ils reprochent ainsi aux travaux classiques de limiter leurs explications à des variables économiques et juridiques alors qu'il est important d'intégrer des variables sociales et organisationnelles pour mieux saisir les fonctions et usages de la comptabilité. Ce nouveau courant de recherche étudie l'histoire de la comptabilité via les tensions existantes au sein de la société et de l'organisation. Pour ce faire, ces recherches mobilisent souvent un cadre théorique pour mieux appréhender et expliquer les faits étudiés. Ces travaux s'inscrivent dans le programme de recherche initié par Anthony Hopwood. Ce dernier formula son souhait, dans l'éditorial de sa revue *AOS*, de voir des nouvelles recherches en histoire de la comptabilité s'intéresser à la manière dont la comptabilité interagit avec son environnement interne (l'entreprise) et externe (la société). L'auteur souligne que « *the derivation of such descriptive appreciation of accounting in action and the processes of accounting change might not be welcomed by many practitioners however. Whilst there might be demands for technical assistance there are few, if any, signs of interest in studies, which question the formal roles served by accounting information, the negotiated and political nature of technical accounting solutions and the way in which design options are constrained and shaped. For such studies of*

accounting, rather than in accounting, where accounting it self is regarded as a problematic organizational and social process influenced by, and in turn influencing many vital elements of the wider context in which it operates, are quite obviously capable of challenging the status quo by providing a basis on which to question what has not been questioned and what some would prefer not to be questioned » (Hopwood 1978).

Sans surprise, les premiers travaux à s'inscrire dans ce programme de recherche étaient initiés par des disciples²⁶ de Hopwood. Burchell²⁷ semble être l'un des premiers auteurs à adopter cette nouvelle approche pour repenser les liens entre l'environnement (économique, politique et sociale) et les pratiques comptables (Burchell et al. 1980 ; Burchell et al. 1985). Avec ces nouvelles recherches, la comptabilité n'est plus considérée comme une technique neutre et objective qui vient en soutien aux managers afin que leurs décisions de distribution des ressources soit rationnelle et contrôlable. C'est la pratique de la comptabilité en action et ses interactions avec l'entreprise et la société qui deviennent le centre de la réflexion avec des nouvelles interrogations sur les rôles réels de la comptabilité plutôt que sur ses rôles supposés. La comptabilité n'est plus considérée comme une résultante de l'offre et de la demande sur des théories comptables suite à la modification d'une variable économique ou législative (Watts et Zimmerman 1979) mais comme un ensemble de pratiques et de techniques qui reflètent les pouvoirs exercés au sein de l'organisation et de la société. L'angle d'analyse étant modifié, ces travaux mettent en lumière des nouveaux rôles implicites de la comptabilité (Delouis 2007). Des nouveaux outils théoriques seront nécessaires pour lever un coin du voile sur ces fonctions implicites de la comptabilité.

Lodh et Gaffikin avaient identifié une dizaine d'alternatives théoriques²⁸ utilisées par les *travaux critiques* (Lodh et Gaffikin 1997). Cependant les apports théoriques des travaux de Marx et ceux de Foucault, sont identifiés comme les deux cadres théoriques les plus sollicités. Les travaux de Jürgen Habermas sont également utilisés et représentent le passage vers une approche post-moderniste des travaux critiques ainsi que les travaux de Derrida pour la *déconstruction des discours*. Nous limiterons notre analyse dans ce qui suit aux travaux marxistes et foucauldien. Le cadre de ce travail ne nous permet pas de revenir sur l'ensemble des courants théoriques en socio-histoire de la comptabilité.

²⁶ Baker a retracé dans une étude récente les *écoles théoriques* des différents chercheurs qui fut sollicité par Hopwood pour le soutenir dans son "nouveau" programme de recherche (Baker 2011).

²⁷ Dont la thèse avait été dirigée par Hopwood.

²⁸ Il n'est pas étonnant que ce nombre soit plus important, car cela dépend des théories mobilisées. Ceci fait dire à Colasse que "*ces théories sont extrêmement diverses, aussi diverses que peuvent l'être les nombreuses écoles de la sociologie contemporaine*" (Colasse, 2000, p. 1241).

2.3.1. Les travaux foucauldien

Plusieurs concepts développés dans l'œuvre de Michel Foucault avaient été repris en histoire de la comptabilité. Plus particulièrement des concepts tels que généalogie et archéologie ou encore savoir et pouvoir sont mobilisés comme outils théoriques pour une nouvelle histoire de la comptabilité.

Stuart Burchell est à notre connaissance l'un des premiers auteurs à faire appel à ces concepts (Burchell et al. 1980). En effet, ce dernier a eu accès aux premières traductions anglaises des travaux de Foucault réalisées par son frère Graham Burchell (Baker, 2011). Dans cette première ébauche sur l'intérêt des travaux de Foucault pour saisir l'objet de la comptabilité, Stuart Burchell, en collaboration avec la nouvelle équipe du *LBS*, notent que l'étude de l'évolution des pratiques comptables ne peut être limitée à des approches rationalistes qui *objectivent* la comptabilité alors qu'elle est le reflet des choix d'individus à rationalité limitée opérant sous tension au sein des organisations et des sociétés. Les auteurs proposent de déplacer la focale d'analyse pour questionner la comptabilité et ses usages comme des outils idéologiques de discipline et de pouvoir.

Si dans ce premier article, les travaux de Foucault sont proposés comme une piste théorique parmi bien d'autres, c'est avec un second article de Burchell et al (Burchell et al. 1985) que les travaux de Foucault sont mobilisés comme cadre d'analyse. Plus précisément, les auteurs font appel au concept de généalogie pour étudier l'histoire de la *value added* en Grande-Bretagne. L'objectif de cette recherche est d'expliquer la soudaine introduction de l'indicateur de valeur ajoutée dans les états financiers publiés par les entreprises. Les explications techniques et économiques étant insuffisantes, les auteurs émettent l'hypothèse selon laquelle il est possible de comprendre ce phénomène s'il est inscrit dans un cadre global intégrant les changements opérés au niveau de la société. En conséquence, cet indicateur comptable n'est plus l'objet direct de l'étude mais c'est l'environnement social dans lequel il a émergé qui devient le centre d'intérêt des auteurs. À ce dessein, les auteurs se focalisent sur l'étude de trois variables : « *institutions, bodies of knowledge, practices and actions* ».

Cette démarche est inspirée principalement des œuvres foucauldien : « *les Mots et les choses* », « *l'archéologie des savoirs* » et « *Surveiller et punir* » (Foucault 1966, 1969, 1975) dans leurs versions anglaises respectivement traduites en 1970, 1972 et 1977. Elle leur a permis d'expliquer cette soudaine introduction de l'indicateur *added value* dans les états financiers. Les éléments d'explication sont issus des histoires parallèles à cet indicateur. Des histoires qui

dépassent les déterminismes²⁹ des théories économiques et techniques pour intégrer des nouvelles approches. Ces dernières sont basées sur une généalogie qui s'oppose à la méthode historique dans la mesure où elle cherche à isoler la singularité des événements en dehors de toute finalité unilatérale.

Toujours dans la continuité de ce courant, Anne Loft (1986) s'est intéressée à l'étude de la comptabilité comme activité sociale et politique en Angleterre durant la période 1914-1925. L'auteur nous explique que la comptabilité des coûts dépasse le cadre de rationalisation de la production au sein de l'entreprise pour refléter une politique dirigiste de l'État pour mieux gérer l'après-guerre. L'élite des comptables s'est trouvée associée à cette politique ce qui leur confère un rôle majeur dans la reconstruction du pays et avait entraîné une évolution dans les savoirs et les institutions comptables. Adoptant la même approche foucauldienne, Miller et O'Leary (Miller et O'leary 1987) cherchent à montrer comment des outils de gestion tels que les coûts standards ont pu contribuer à *façonner un homme nouveau*. Les outils comptables sont considérés comme des pratiques calculatoires qui font partie d'une structure complexe de pouvoir qui émerge au début du XX^e siècle. Le but de cette structure de pouvoir est de rendre les individus plus contrôlables et plus efficaces.

Hoskin et Macave (1986), nous expliquent pour leur part que le décalage entre le moment où la technique de la partie double est mise au point (la fin du Moyen-Âge) et le moment où elle se diffuse peut être approché avec les concepts de *savoir-pouvoir* de Foucault. Dans une seconde étude publiée en 1988, les auteurs cherchent à réexaminer, à la lumière des travaux de Chandler (1988) sur l'origine de l'entreprise moderne, la diffusion de nouvelles pratiques managériales aux États-Unis. Ces derniers concluent que ces pratiques s'inscrivent dans un nouveau régime d'évaluation des individus basé sur un système scolaire de notation chiffré, largement inspiré de celui de l'école Polytechnique française. Système qui fut dupliqué à la *West Point Academy* et diffusé plus tard via les compagnies ferroviaires. Ce système d'évaluation est utilisé pour légitimer le pouvoir acquis par les ingénieurs-managers issus de cette école (Hoskin et Macve 1988).

2.3.2. Les limites des approches foucaaldiennes

Les travaux qui critiquent l'approche de Foucault sont publiés en grande partie dans la

²⁹ Le déterminisme peut être défini comme une doctrine selon laquelle tout événement qui survient dans le monde constitue le seul résultat physiquement possible de ses conditions antécédentes, compte tenu des lois universelles qui gouvernent la nature (Nadeau, 1999, p. 162).

revue CPA. Neimark³⁰, est, à notre connaissance, l'un des premiers auteurs à souligner les limites de l'approche foucauldienne (Neimark 1990). Si l'auteur aborde dans le même sens que les travaux foucauldien, pour critiquer l'orthodoxie des explications néoclassiques en histoire de la comptabilité, ceci ne l'empêche pas de considérer les travaux foucauldien comme descriptifs et sans intérêt pour l'amélioration des pratiques comptables. Plus précisément, Neimark nous explique en reprenant l'étude de Burchell et al. (1985) que ces derniers se sont limités à exposer « *some insights into the specifics surrounding a particular incident -the emergence and then disappearance of value added discourse in Great Britain. But how this incident, and the authors' analysis of it, contribute to a general understanding of the role of accounting theory and practice in society, is never made clear. Indeed, the authors seem to suggest that such an understanding is not possible. One is prompted to ask, then, why the paper was written and why the reader should be interested in it* » (Neimark, 1990).

Elle reproche également à Hoskin et Macve (1986) d'avoir omis de souligner l'influence de la révolution industrielle et des places financières sur la diffusion de la comptabilité en partie double. Le même auteur précise sa pensée et note « *(the) study of the disciplinary effects of accounting symbols aim to show, albeit in different ways, the inseparability of text and discourse from the social conflicts of their times. But it is just this connection that is missing from the symbolic reductionism of Hoskin & Macve* ». Enfin, elle adresse des critiques à l'étude de Miller et O'Leary (1987) : « *Miller & O'Leary claim to describe a project of sociopolitical management. But whose project is it? And how should we evaluate it ?* ».

D'autres publications ont souligné le risque d'une histoire foucauldienne *holiste* de la comptabilité qui passerait sous silence certains détails de la comptabilité quotidienne des entreprises. Armstrong note dans ce sens, qu'une telle approche « *offers little purchase on such everyday phenomena as change in accounting systems, the relationships between accounting and other means of managerial control and the differences between accounting systems in different contexts* » (Armstrong 1994).

Zimnovitch évoque pour sa part le risque d'une histoire nihiliste de la comptabilité en arguant que « pour les foucauldien les coûts de main-d'œuvre n'ont de sens que rapporté à une grammaire plus générale – une « épistémè » qui rend possible l'homme comme objet de mesure – et non comme des informations calculées par un gestionnaire pour accroître l'efficacité de son personnel ou l'aide à prendre des décisions économiques » (Zimnovitch 2002, p. 171). Sans

³⁰ Le nom de cet auteur est souvent associé à celui de Tinker. Leur travaux ont porté principalement sur le développement d'une théorie normative de la comptabilité (Chabrak 2005). Neimark s'inspirera principalement des travaux du philosophe Derrida.

vouloir revenir sur tous les détails du débat qui s'est installé dans les années 1990-1994 entre les défenseurs de chaque courant (R. A. Bryer, 1994; Grey, 1994; K. Hoskin, 1994; Neimark, 1990 nous pouvons néanmoins nous arrêter sur deux aspects des travaux foucaaldiens.

Dans un premier temps, ces travaux ont eu le mérite d'élargir le champ de questionnement en histoire de la comptabilité et d'avoir inscrit l'évolution de la comptabilité dans une perspective discursive. En même temps ce choix méthodologique exclu, ou du moins minimise, toute analyse *internaliste* de l'histoire de la comptabilité. Autrement dit, les travaux foucaaldiens n'envisagent guère la comptabilité comme une technique, et encore moins une technologie, autonome qui pourrait se développer selon sa propre logique. C'est en ce sens que nous ne pouvons adopter en intégralité l'approche foucaaldienne pour appréhender l'histoire de la comptabilité ferroviaire en France. Cette approche, a certes le mérite de nous aider à comprendre l'environnement extérieur de la comptabilité mais dès qu'il s'agit, à titre d'exemple, d'expliquer les choix des entreprises en matière d'organisation comptable, les concepts foucaaldiens de savoir-pouvoir ou encore d'archéologie nous font défaut.

Ainsi, si les travaux foucaaldiens ne peuvent être mobilisés, du moins qu'en partie pour cerner le développement de la comptabilité. Est-il possible d'envisager une approche marxiste de l'histoire de la comptabilité ?

2.3.3. *Les approches marxistes*

La théorie de la valeur de Marx considère la comptabilité comme un outil de déclinaison de la stratégie patronale. C'est un outil qui permet de contrôler la répartition de la richesse créée au sein de l'entreprise entre l'apporteur des capitaux (le capitaliste) et les travailleurs (les salariés). La comptabilité doit permettre le contrôle de la plus-value. En d'autres termes, cette plus-value correspond à la valeur ajoutée ou la marge d'exploitation que la comptabilité doit suivre dans ses moindres mouvements.

L'ensemble de ces postulats est repris par certains auteurs en histoire de la comptabilité pour défendre une nouvelle théorie comptable. Bryer³¹ semble être l'un des premiers auteurs à défendre cette idée.

Dans une première réflexion, l'auteur souligne que les explications *classiques* (financement d'un nombre élevé et irrationnel d'actions des chemins de fer) du crash financier de la bourse de Londres pendant la *railway mania* peuvent être remises en question en mobilisant les travaux de Marx. Bryer considère que « *these events were elements of a « great*

³¹ Nous n'excluons pas les autres travaux marxistes en histoire de la comptabilité mais nous pensons que les travaux de Bryer reprennent en grande partie les concepts mobilisés par ce courant.

*railway swindle*³² » *in which accounting was deeply implicated* ». Pour Bryer, les pratiques de manipulation des comptes des compagnies de chemin de fer avant et après la « *mania* » découlaient, selon son hypothèse de *great swindle*, « *of rational and rapacious social hierarchy, for whom accounting was simply a tool to be manipulated* ». Plus loin l'auteur ajoute, « *the accounts published by railways companies were deliberately manipulated as part of an orchestrated scheme perpetrated by the London wealth on the manufacturing and middle classes, who were lured into investing in railways during the mania, and were forced to sell out at a loss* » (Bryer 1991). Cette approche ouvre de nouvelles perspectives d'interprétation et dépasse les explications classiques (arguant une politique de laisser-faire et une absence de normes comptables standards pour expliquer le crash boursier de 1847).

Dans la continuité de cette étude, Bryer prône pour la supériorité de la théorie de valeur de Marx par rapport à celle des marginalistes pour appréhender le rôle et les pratiques de reporting financier dans le système capitaliste (Bryer 1994). Il attribue cette supériorité au fait que la théorie marxiste « *predicted that capital would also become increasingly socialized around what he called the "general rate of profit". It is argued that this concept anticipates the principle, to be found in all finance textbooks, that all capital investment is required to earn the return on the market portfolio adjusted for compensating factors, particularly risk* ». En même temps, l'auteur considère l'analyse de la circulation du capital adoptée par Marx, distinguant le capital constant et variable d'un côté et le capital fixe et circulant de l'autre côté, comme « *the fundamental analytical postulates of conventional cost-based accrual accounting and their application to accounting for inventories, and accounting for depreciation* » (1994).

Toujours dans le même cadre de ce programme marxiste de recherche en histoire de la comptabilité, Bryer, a publié deux études qui peuvent être considérées comme l'aboutissement de sa réflexion sur l'origine de la comptabilité capitaliste moderne (Bryer 2000a, 2000b). Le premier article confirme que l'histoire de la comptabilité permet de tester la validité de la théorie marxiste et en même temps de dépasser les critiques téléologiques et déterministes qui lui sont attribuées. En donnant plus de détails, Bryer avance que « *Marx's theory is unambiguous; relies neither on teleology nor economic determinism; is historically testable; includes class conflict in trade and agriculture, and calculative mentalities as necessary and sufficient causes of capitalism and, we argue, modern accounting.* ». Cette hypothèse est validée par l'étude de la comptabilité britannique moderne (Bryer, 2000a) et celle de la révolution

³² Le terme est utilisé par Marx pour décrire la forte spéculation sur les valeurs des actions des compagnies ferroviaires (Marx, vol 3, 1981, p. 538).

commerciale, agricole et bourgeoise (2000b). Une étude plus récente, du même auteur, est consacrée à l'analyse des pratiques comptables durant la révolution industrielle britannique (2005). Bryer y conclut que « *the primary cause of variations in accounting during the BIR was variations in the social relations of production* » (A. R. Bryer, 2005).

2.3.4. Les limites des approches marxistes

Ce programme de recherche marxiste de l'histoire de la comptabilité a fait l'objet de plusieurs critiques émanant à la fois des adeptes des approches néo-classiques et foucaaldiennes. Les premiers leur reprochent de vouloir ramener l'histoire mondiale de la comptabilité aux seules explications marxistes (Fleischman, 2005). Ce dernier s'interroge sur la pertinence d'une telle approche : « *how some of the following points are evidence of Marxian theories of capitalism and capitalists any more than they are reflections of Adam Smith's (1776) conceptualization of the "invisible hand" pushing entrepreneurs in the direction of their economic self-interest* :

- control of the valorization process
- identification of the use of accounting to create a calculative mentality as "Marx's managerial accounting"
- replacing high-priced labor with lower-priced (sometimes with deskilling)
- substitution of technology ('capital') for labor
- a capitalist mentality dedicated to the subsumption of labor
- the socialization of capital
- improvements in Carron's accounting systems
- installation of a managerial hierarchy
- holding managers accountable
- piece rates as the form of wages most compatible with capitalist modes of production

En d'autres termes, les explications marxistes empruntent les postulats des approches *rationalistes* de l'histoire de la comptabilité dans la mesure où elles stipulent que « *the exploitation of labor is part and parcel of the capitalist mentality* ». Une telle affirmation est vue comme une forme de rationalité économique (Fleischman, 2005).

D'un autre côté, les recherches foucaaldiennes critiquent la méthodologie de test de validité d'une théorie à travers l'observation des pratiques managériales contemporaines. Selon ces derniers il faut analyser l'histoire de la comptabilité sans utiliser les concepts et le vocabulaire de la comptabilité moderne (Miller et Napier 1993 ; Carnegie et Napier 1996 ;

Fleischman et Radcliffe 2003). Les pratiques contemporaines ne représentent pas nécessairement les *meilleures* pratiques (Johnson et Kaplan, 1987). Toujours selon ce même paradigme foucaldien, certains auteurs attribuent à Bryer une interprétation biaisée du rôle de la comptabilité dans les travaux de Marx. En effet, la comptabilité n'avait pas un rôle aussi important dans l'œuvre de Marx. Sur ce point Labardin n'a pas tort de noter que « *Marx s'est finalement intéressé assez peu à la comptabilité. Il n'y a guère que dans le tome II du Capital qu'il y consacre quelques lignes* » (Labardin, 2008, p. 20).

Au terme de ce parcours parmi les différentes réflexions théoriques en histoire de la comptabilité il est possible de résumer les apports et les limites de chaque approche (figure 2).

| | Histoire technico-économique de la comptabilité | | Socio-histoire de la comptabilité | | |
|---|--|--------------------------------------|--|---|--|
| | Néoclassique et classique | Autres | Foucaldienne | Marxiste | Autres (structuraliste, théorie ancrée, institutionnalisme, néo-institutionnalisme etc.) |
| Objets et finalité de la comptabilité | Rendre compte, rationaliser les décisions, estimer les profits | Réguler la concurrence, rationaliser | Responsabiliser, discipliner, surveiller | Déterminer et contrôler la plus-value créée, légitimer la dominance des propriétaires | Outil rhétorique, outil de légitimation, outil de mimétisme |
| Exemples de travaux ³³ en histoire | Sombart (1992) ³⁴ Weber | Nikitin (1992) Lemarchand (1993) | Labardin (2008) Zimnovitch (1997) | Bryer (1991 ; 1994 ; 2000a ; 2000b ; 2005 ; | Pezet (1998) (Floquet 2012) (Berland et |

³³ Cette classification n'empêche pas que certaines recherches ont pu aborder la comptabilité à la fois sur le plan technique et sur le plan social. Cependant, nous avons constaté que souvent l'une des deux approches est dominante dans ces études.

³⁴ Nous faisons ici référence à la traduction française du passage sur la comptabilité du livre de Sombart "*Der Moderne Kapitalismus*" réalisée par Nikitin (1992).

| | | | | | |
|---------------------------------|---|---|---|--|--|
| de la comptabilité | (1971) ³⁵ Schumpeter (1942) Johnson et Kaplan (1987) | | Hoskin et Macve, (1988) | 2006) | Chiapello 2009) (Lemarchand et Roy 2000) (Aho 1985) Dakkam (2014) |
| Avantages de l'approche adoptée | Inscription de l'histoire de la comptabilité dans l'histoire du capitalisme | Analyses de la littérature et des pratiques comptables ainsi que leur environnement | Elargir le cadre d'analyse et de questionnement des pratiques comptables à la société | Inscrire les pratiques contemporaines dans leur évolution historique | Explorer différentes facettes de la comptabilité |
| Limites de l'approche adoptée | Risque de déterminisme technique et économique | Risque de déterminisme technique et économique | Risque nihiliste et de holisme | Risque de déterminisme économique et sociale | Risques rhétoriques |

Figure 2 : Apports et limites des différents paradigmes en histoire de la comptabilité.

2.4. Une histoire néo-classique, foucauldienne et marxiste de la comptabilité est-elle possible ?

Lequel des trois courants présentés plus haut (classiques et néo-classiques d'un côté et foucauldien et marxiste de l'autre) est à même de saisir l'histoire de la comptabilité en France ? Répondre à cette question nécessite d'abord de s'arrêter brièvement sur la notion d'une bonne théorie.

Qu'est-ce qu'une bonne théorie ?

Plusieurs auteurs ont cherché à répondre à cette question et ce malgré la polysémie du terme *théorie* en recherche comptable (R. A. Bryer, 1994 ; Liewelyn, 2003; Nikitin et Ragainé, 2012). À titre d'exemple, Bryer admet que la pertinence d'une théorie en histoire de la comptabilité dépend de sa capacité à décrire et expliquer les pratiques comptables dans leur

³⁵ Traduction française de l'ouvrage de Weber "Wirtschaft und Gesellschaft" qui fut publié à titre posthume en 1921 et 1922.

contexte économique, social et politique (Bryer 1994). Une théorie pertinente en histoire de la comptabilité serait, selon le même auteur, capable d'expliquer l'évolution des pratiques comptables sous leur forme contemporaine³⁶. Il s'agit donc d'une théorie qui a une certaine capacité de prédiction en matière d'évolution comptable.

D'autres voient dans une bonne théorie sa capacité à situer la comptabilité dans un cadre explicatif plus global (Hoskin 1994). Enfin, certains auteurs considèrent la pertinence d'une théorie selon sa capacité à décrire et expliquer les pratiques comptables à un moment donné (Richard. K. Fleischman et al., 2003; T. H. Johnson et Kaplan, 1987). Dans ce cas, la validité de la théorie n'est pas testée sur la base des pratiques comptables contemporaines.

Sans vouloir nous engager dans ce débat, du moins à ce niveau de la réflexion, nous préférons parler d'un ensemble d'explications raisonnées plutôt que d'une théorie comptable. En effet, il nous semble difficile de défendre une théorie générale de l'histoire de la comptabilité qui risque d'être invalidée tôt ou tard par des nouvelles études comme le prouve des recherches récentes (Richard 2012). En plus, fonder la validité d'une théorie sur l'observation des faits peut être une condition nécessaire mais non suffisante de sa validité. Approfondissons ce point en faisant appel aux travaux de Bloor³⁷.

Ce dernier nous précise que « les théories ne sont jamais complètement déterminées par les faits qu'elles invoquent et plusieurs théories peuvent toujours se réclamer des mêmes faits³⁸ » et « que l'observation est orientée par la théorie » (repris par Bourdieu, 2001, p. 43). Il est alors question de la sous-détermination de la théorie par les faits. Bloor remarquait que les explications sociales de la science étaient toujours asymétriques (Bloor 1976) : on recourt aux facteurs sociaux pour expliquer les échecs ou les théories fausses, alors qu'on fait appel à la rationalité scientifique pour penser l'origine des découvertes. Bloor propose, au contraire, de se montrer impartial vis-à-vis des croyances qui ont été considérées comme fausses, de respecter un principe de symétrie, c'est-à-dire d'utiliser les mêmes facteurs explicatifs pour les théories "justes" comme pour les "fausses" (in Flichy, 2003, p 83-84). De son côté l'historien Bertrand Gille, note que dans une théorie il y a toujours des paramètres qui n'ont pas été pris en considération parce qu'ils n'étaient ni mesurables ni même souvent conceptualisés. C'est

³⁶ Soulignons que la définition proposée par l'auteur est conçue en quelque sorte pour s'adapter aux finalités de la théorie de travail de Marx. Le même constat peut être formulé pour les définitions données pour les théories normatives ou encore les théories descriptives.

³⁷ Au début des années 1970, David Bloor définissait de nouvelles règles de méthodes connues sous le nom de "programme fort" (Dominique Pestre (Sous Dir. de), L'Étude sociale des sciences. Bilan des années 1970 et 1980 et conséquences pour le travail historique).

³⁸ Le cas de l'analyse des archives de la compagnie Carron selon trois théories différentes (R.A Bryer et al., 2005) illustre bien cette observation.

pourquoi, note l'auteur, « il y a des degrés de théorisation. La théorie est une projection scientifique d'un phénomène technique, elle ne sera toujours qu'une projection partielle parce qu'il existerait toujours une part de la réalité concrète qui lui échappe. Il n'y a pas de dégradation, il y a seulement une absence de corrélation parfaite. » (Gille 1978, p. 1463).

Ainsi, au risque de nous reprocher un cadre d'analyse lâche, nous pensons que les trois approches contribuent à dévoiler une facette de l'histoire de la comptabilité. Plutôt que de les considérer comme des analyses contradictoires, ces cadres théoriques, apportent une complémentarité aux résultats identifiés. Nous proposons d'adopter une approche qui peut être tantôt néo-classique tantôt foucaldienne ou encore marxiste.

Cette démarche n'est pas nouvelle, Zimnovitch est à notre connaissance l'un des premiers auteurs à adopter en partie cette perspective méthodologique. Ce dernier cherchait à identifier les facteurs économiques, sociaux et idéologiques qui ont contribué à l'émergence des coûts standards aux États-Unis et note « *nous serons, donc tour à tour classique, marxien, foucaldien* » (Zimnovitch, 1997, pp. 128-129). Dans une étude plus récente, trois auteurs britanniques, se sont prêtés à un exercice particulier : étudier l'histoire de la comptabilité d'une même entreprise sur une même période sous trois perspectives théoriques différentes (R.A Bryer et al., 2005).

Le premier, Bryer, un marxiste de longue date (1991) avait déjà publié un article en 2005, basé en partie sur les archives de la compagnie Carron, dans lequel il défendait une histoire marxiste de la comptabilité durant la révolution industrielle en Grande-Bretagne (A. R. Bryer, 2005). Ce premier article est suivi d'un deuxième publié en 2006 dans la même revue et traitant des pratiques comptables de la compagnie Carron entre 1759 et 1850 (A. R. Bryer, 2006).

Le deuxième auteur, à l'origine de cette initiative, est un néo-classique. Il s'agit de Fleischman, qui avait également travaillé sur les archives de la compagnie Carron (R.K Fleischman et Parker, 1990).

Le dernier est Macve, un foucaldien, qui pour sa part avait collaboré avec Fleischman sur plusieurs études.

Les conclusions de cette expérience ne nous disent pas lequel de ces trois cadres théoriques est le plus pertinent. En effet, nous avons d'un côté, une vision néo-classique qui considère les pratiques comptables de la compagnie Carron comme une quête de rationalisation et d'aide à la décision : « *In the Carron Company records we have found ample evidence of cost management activity during the early British Industrial Revolution. Costing was employed extensively in management decisionmaking, ranging from the development of production*

standards to departmental and product line evaluations ... Accounting historians in evaluating the managerial accounting of the British Industrial Revolution must not be misled by the absence of an accounting literature, and accounting tradition, and an accounting profession. The entrepreneurs of the period, such as the founders of Carron, possessed the economic talent and the foresight to utilize cost management to their competitive advantage » (Fleischman et Parker 1990, p. 220).

D'un autre côté, l'approche foucauldienne considère les archives de la compagnie pauvres en informations et ne peuvent être un point d'ancrage pour l'analyse de l'histoire de la comptabilité britannique durant la révolution industrielle. Selon, Loft³⁹ et Macve, « *So looking at the Carron Concern, the Foucauldian would be looking at the archive "in the spirit of 'Popperian falsification': can evidence be found there of the crucial developments towards the latest stage of the modernity of accounting and organizational control that the Foucauldians have maintained occurred only much later and outside⁴⁰ the UK – evidence which would thereby disprove their main hypothesis?* ».

Enfin, l'approche marxiste de Bryer défend l'idée selon laquelle « there is plentiful evidence in Carron's archive supporting the view that successful businessmen during the BIR were capitalists who used factories, machines and accounts to hold managers and other workers accountable for the circulation of capital, just as they do today » (A. R. Bryer, 2005; 2006).

Il paraît évident que les trois approches se revendiquent des mêmes faits et qu'il est difficile de porter une critique sur les résultats avancés par chaque auteur. Ceci étant, les critiques qui ont pu être formulées par les uns et les autres portent principalement sur les théories mobilisées et non sur les conclusions comme le note Bryer « *[My] problem is not with their work it is not what they find. My problem is with their theories, as they tell us nothing about the origins or roles of the accounts we actually see. It is fashionable to argue that no one really fits these theoretical categories; that there is a "growing consensus" all viewpoints have something to offer (e.g. Loft, 1995; Funnell, 1996; Fleischmann and Parker, 1997). However, as the theories contradict each other on fundamental issues, compromise does not seem tenable* » (2005).

Finalement, ce qui distingue ces études c'est l'importance accordée aux différentes variables économiques, sociales, culturelles et techniques pour expliquer et interpréter les faits observés. Fleischman ne dit pas des choses différentes quand il avance « *it is my sentiment that*

³⁹ Nous faisons ici appel au commentaire rédigé par cette dernière (Loft, 2005) sur l'article des trois auteurs cités.

⁴⁰ L'auteur fait référence ici à l'article de Hoskin, K. W., et Macve, R. H. (1988). "The genesis of accountability: The west point connections." *Accounting, Organizations and Society*, vol. 13 (1), p. 37-73.

Foucauldians and Marxists focus more extensively on certain themes which for economic rationalists are all-important and contribute, albeit not equally, to the big picture » (2005).

Il est donc envisageable de mobiliser des explications néo-classiques, foucaaldiennes et marxistes pour décrire et expliquer les pratiques comptables d'une entreprise mais sans pour autant se limiter à ces cadres d'analyse. Le but étant d'éviter le risque de se trouver guidé et limité dans nos descriptions et explications par des cadres restreints et déterministes. Car adopter un paradigme donné, c'est adopter, selon les dires de Bourdieu, « *un langage ou une culture qui détermine les questions qui peuvent être posées et celles qui sont exclues, le pensable et l'impensable* » (Bourdieu 2001, p. 35).

Le bilan que l'on peut faire des différentes approches en histoire de la comptabilité est assez contrasté. D'une part des apports incontestables, d'autre part des difficultés profondes qui font que le choix d'un seul paradigme ou d'une seule théorie ne nous paraît pas suffisant pour étudier les fonctions et les usages de la comptabilité.

Comment alors tenir assez fermement les deux rênes de l'attelage, le technico-économique et le social de l'histoire de la comptabilité ? Comment faire pour intégrer dans une même analyse les fonctions et les usages de la comptabilité ? Comment éviter de verser dans une conceptualisation molle ou un éclectisme théorique de l'histoire de la comptabilité ?

Répondre à ces questions nécessite la mobilisation d'outils théoriques complémentaires pour mieux cerner l'histoire de la comptabilité.

3. Pour dépasser le déterminisme des approches technico-économiques et sociales : distinguer le cadre de fonctionnement de le cadre d'usage de la comptabilité

Comme nous avons pu le souligner plus haut, les différentes approches en histoire de la comptabilité souffrent d'un certain déterminisme. Dépasser ce déterminisme nécessite le recours à d'autres outils théoriques qui sont en mesure de souligner les fonctions et les usages de la comptabilité au niveau des pratiques, de la littérature et de la réglementation. Pour ce faire, nous avons fait appel aux travaux de Flichy sur le développement des innovations techniques en sciences sociales (Flichy 2003)⁴¹.

Bien que la question de la comptabilité ne soit pas présente dans l'œuvre de Flichy⁴², il nous est permis de s'inspirer de sa réflexion sur l'émergence et le développement des

⁴¹ La première édition de cet ouvrage date de 1995.

⁴² Au même titre que Foucault et dans une moindre mesure que Marx.

techniques. En effet, ce dernier a pu développer un cadre d'analyse global permettant de dépasser le déterminisme *des théories standards*. Ce cadre de référence socio-technique distingue les fonctions d'une technique d'un côté et ses usages de l'autre.

Mais avant d'aller plus loin soulignons d'abord les objectifs de cette nouvelle approche (Flichy, 2003, pp. 121-122) :

1. intégrer dans une même analyse technique et société, sans choisir un terme au détriment de l'autre, comme le fait l'approche de la technologie culturelle qui privilégie la technique, ou le constructivisme social qui fait de la société le facteur déterminant. Il ne s'agit pas d'articuler seulement deux pôles : technique et société, mais de voir comment interfèrent de nombreux mondes sociaux, ceux des ingénieurs et des usagers, des industriels, des exploitants de services, des réparateurs, des commerçants, etc. ;

2. la technique, aussi bien dans sa conception que dans ses usages, doit être au cœur de l'analyse. On ne peut se contenter d'analyser un seul des termes ni surtout, d'étudier inventeurs et consommateurs indépendamment de l'activité technique qu'ils mènent. Il convient d'aller examiner l'activité des laboratoires au quotidien, comme la pratique de l'utilisateur à domicile ou dans son lieu de travail;

3. la recherche ne doit pas porter sur le fait technique mais sur l'action technique, sur les intentions, les projets, les délibérations qui précèdent l'action, sur le déroulement de l'action elle-même et surtout sur l'interaction des différents acteurs entre eux, et entre eux et l'objet technique ;

4. ces interactions ne sont possibles que si s'établit une certaine stabilité dans les rapports entre acteurs comme dans les rapports avec l'objet technique, comme dans le fonctionnement même de cet objet. Il nous faut donc être capable de rendre compte des phénomènes de prévisibilité relative de l'acte technique.

L'approche spécifique de Patrice Flichy, en s'appuyant sur les acquis de l'interactionnisme⁴³ et de l'ethnométhodologie⁴⁴, consiste donc à déplacer la question du rapport technique-société vers celle du déroulement de l'action technique comme compromis

⁴³ Cette approche consiste à étudier la science et la société comme à la fois constitutives et conséquences de l'action (Flichy, p. 117). Cette conception de la technique est très proche de celle proposée par Colasse (2007, pp. 6-10).

⁴⁴ Pour définir l'ethnométhodologie, l'auteur s'est appuyé sur la définition proposée par Coulon : elle est considérée par ce dernier comme "*la recherche empirique des méthodes que les individus utilisent pour donner sens en même temps accomplir leurs actions de tous les jours : communiquer, prendre des décisions, raisonner*" (Coulon 1993, p. 26).

(simultanément : confrontation et coopération) entre des mondes sociaux qui s'affrontent dans des forums. L'auteur introduit ici la notion de cadre de référence socio-technique.

3.1. Le cadre de référence

Repris de Goffman, il est envisagé comme l'union ou l'alliage entre un cadre de fonctionnement et un cadre d'usage. Pour bien préciser cette notion, nous reprenons une métaphore utilisée par l'auteur (pp. 123-124):

« Plaçons-nous dans la situation du visiteur d'un musée technique ou plus simplement d'un promeneur dans une foire à la ferraille. Il découvre une machine composée de métal et de bois dont il ignore tout, se renseigne et apprend qu'il s'agit d'un dispositif à expédier les pneumatiques. Sans air comprimé, sans manchon (...) cette machine ne peut plus fonctionner. C'est un très bel objet dont on peut mettre en valeur les parties en cuivre ou en bois, ..., mais qui ne peut plus servir, car il est sorti de son cadre de référence. » (p. 124).

L'auteur admet que d'une façon générale, un objet technique sorti de son cadre de référence n'est plus qu'un vestige archéologique. Pour fonctionner, il a besoin d'autres artefacts techniques⁴⁵ auxquels il est consubstantiellement associé. Il a également besoin de mode d'emploi et, plus largement, de savoir-faire. Il lui faut d'autres acteurs humains capables de le réparer, ou de construire de nouveaux objets quand le premier sera définitivement hors de fonctionnement.

3.2. Le cadre de fonctionnement et le cadre d'usage d'une technique

Reprenant l'exemple du visiteur de la foire à la brocante, Flichy, nous explique : « S'il (le visiteur) trouve une machine qui ne marche plus faute de source d'énergie adaptée, il dira qu'elle est inutilisable. Si, au contraire, il découvre un objet cassé ou fortement détérioré, il dira alors qu'il est hors d'usage. Pourtant, dans les deux cas, ce n'est pas l'usage qui est en cause, mais bien le fonctionnement de l'artefact technique. ». L'auteur déduit que s'il y a un tel glissement de langage entre fonctionnement et utilisation, c'est bien que ces deux composantes de l'artefact technique sont liées. Fonctionnement et usage constituent les deux faces d'une même réalité.

Le cadre de référence peut donc se subdiviser, selon l'auteur, en deux cadres distincts mais articulés l'un à l'autre, le cadre de fonctionnement et le cadre d'usage. Il appelle cadre

⁴⁵ Que certains foucaaldiens pourraient identifier comme les pratiques discursives.

socio-technique « *l'union du cadre de fonctionnement et du cadre d'usage* » tout en précisant qu'il n'y a aucune nécessité dans l'articulation d'un cadre de fonctionnement et d'un cadre d'usage et qu'il n'y a ni déterminisme, ni reflet d'une structure par l'autre.

Le cadre de fonctionnement définit un ensemble de savoirs et de savoir-faire qui sont mobilisés ou mobilisables dans l'activité technique. Ce cadre est non seulement celui des concepteurs d'un artefact technique, mais il est aussi celui des constructeurs, celui des réparateurs et également celui des usagers. Ceux-ci peuvent mobiliser ce cadre quand ils veulent « *ouvrir la boîte noire* », bricoler ou modifier la machine. Mais pour d'autres usagers, ce cadre de référence leur permet tout simplement d'orienter leur recherche de conseil et d'aide.

Enfin, le cadre d'usage renvoie à l'action et l'usage de la technique. Le cadre d'usage peut correspondre aux fonctions prévues d'une technique mais il peut également s'en éloigner. Dans ce cas, on parle des usages sociaux de la technique.

Cette distinction entre cadre de fonctionnement et cadre d'usage d'une technique permet d'évacuer le problème de déterminisme en ce sens que chaque cadre peut évoluer indépendamment de l'autre. Néanmoins la coupure entre les deux cadres n'est pas totale, ils sont articulés dans un cadre de référence commun.

C'est ce découpage entre fonctions supposées et usages réels d'une technique que nous proposons d'appliquer à l'étude de la comptabilité.

3.3. Appliquer le cadre de référence socio-technique à l'étude de l'histoire de la comptabilité

Après avoir exposé les différentes composantes du cadre d'analyse proposé par Flichy il nous est permis de formuler un certain nombre de postulats applicables à l'étude de l'émergence, le développement, les usages et les fonctions de la comptabilité.

D'abord, nous supposons que la comptabilité est une technique qui renvoie à deux types d'usages : un usage technique⁴⁶ de la comptabilité (exemple : rendre compte, informer, etc.) et à un usage social⁴⁷ (exemple : la dissimulation d'informations, le contrôle des individus, l'influence sur le comportement des individus, etc.). L'usage technique renvoie au cadre de fonctionnement de la comptabilité et l'usage social renvoie au cadre d'usage de la comptabilité.

Le cadre de fonctionnement de la comptabilité, analyse les savoirs des différents acteurs

⁴⁶ Les travaux néo-classiques en histoire de la comptabilité peuvent être assimilés à des recherches sur le cadre de fonctionnement de la comptabilité.

⁴⁷ Les travaux foucauldien et marxistes peuvent être assimilés à des recherches sur le cadre d'usage de la comptabilité.

(ingénieurs, actionnaires, État, dirigeants, comptables, etc.) en matière de comptabilité. Ce cadre fixe les fonctions potentielles de la comptabilité.

Le cadre d'usage de la comptabilité peut être défini comme l'ensemble des pratiques comptables observées chez les entreprises, les ingénieurs, les actionnaires et l'État. Il définit la manière dont la comptabilité a pu être utilisée d'une manière implicite par ces différents acteurs.

L'interface entre le cadre de fonctionnement et le cadre d'usage de la comptabilité se trouve au niveau des comptabilités réelles des entreprises (états financiers, journaux, rapports, études, etc.) mais également au niveau de la littérature traitant de la comptabilité (mémoires des ingénieurs, écrits des comptables et des dirigeants, etc.) et la réglementation de la comptabilité (décrets, lois, arrêtés, etc.).

Conclusion

Dans ce travail nous avons cherché à réaliser un état de l'art des travaux en histoire de la comptabilité. Pour ce faire nous avons passé en revue les différents paradigmes dominants en histoire de la comptabilité. Ce travail critique nous a amené à souligner que les différentes approches en histoire de la comptabilité souffrent d'un certain déterminisme. Dépasser ce déterminisme nécessite le recours à d'autres outils théoriques qui sont en mesure de souligner les fonctions et les usages de la comptabilité au niveau des pratiques, de la littérature et de la réglementation. Aussi, nous avons fait appel aux travaux de Flichy sur le développement des innovations techniques en sciences sociales. Plus précisément nous lui avons emprunté son concept de cadre de référence socio-technique pour distinguer le cadre d'usage et le cadre de fonctionnement de la comptabilité. Les buts de cette *nouvelle* approche sont multiples :

- Intégrer dans une même analyse, technique et société, sans choisir un terme au détriment de l'autre, comme le fait l'approche rationaliste de la comptabilité qui privilégie la technique, ou les approches foucaaldiennes et marxistes qui font de la société le facteur déterminant. Il ne s'agit pas d'articuler seulement deux pôles : technique et société, mais de voir comment interfèrent de nombreux mondes sociaux, ceux des ingénieurs, des compagnies, des industriels, des exploitants de services, des régulateurs du secteur ferroviaire, etc. ;

- La technique, aussi bien dans sa conception que dans ses usages, doit être au cœur de l'analyse. On ne peut se contenter d'analyser un seul des termes ni surtout, d'étudier inventeurs et consommateurs indépendamment de l'activité technique qu'ils mènent. Il convient d'aller examiner l'activité des ingénieurs au quotidien, comme la pratique des comptables au sein des

compagnies ;

- La recherche ne doit pas porter uniquement sur le fait technique mais précède l'action, sur le déroulement de l'action elle-même et surtout sur l'interaction des différents acteurs entre eux, et entre eux et la comptabilité ;

Sur un autre plan il importe de rappeler que certains concepts de l'œuvre de Flichy posent un certain nombre de questions. En effet, le concept de technique dans l'œuvre de Flichy n'est pas clairement défini. Ceci peut évoquer des interrogations sur la transposition des concepts emprunté à Flichy. Plus précisément le cadre de fonctionnement et le cadre d'usage peuvent être source de questionnement selon qu'il s'agisse de l'étude de techniques matérielles ou de techniques immatérielles ou intellectuelles comme la comptabilité. Ces interrogations vont dans le même sens que celles formulées y a quelques années par Pierre Chambat (Réseaux, 1995, vol. 13 n°74., pp. 207-210) un autre sociologue de la communication et qui justement dans une note qu'il avait consacré à l'ouvrage de Flichy posait la question de savoir si cette approche était transférable aux techniques immatérielles et intellectuelle. En effet Flichy s'est absenté à donner une définition claire de ce qu'il appela technique. Chambat note aussi que c'est l'usage qui révélera les vertus heuristiques du modèle proposé par Flichy.

Bibliographie

- Aho, J. A. (1985). Rhetoric and the invention of double entry bookkeeping. *Rhetorica: A Journal of the History of Rhetoric* 3 (1): 21-43.
- Armstrong, P. (1994). The influence of michel foucault on accounting research. *Critical Perspectives on Accounting* 5 (1): 25-55.
- Baker, C. R. (2011). A genealogical history of positivist and critical accounting research. *Accounting History* 16 (2): 207-221.
- Bensadon, D. (2007). La consolidation des comptes en france (1929-1985) analyse du processus d'introduction et de diffusion d'une technique comptable. en sciences de gestion, Paris: Université Paris Dauphine.
- Bensadon, D., Praquin, N., Touchelay, B. (2016). *Dictionnaire historique de comptabilité des entreprises*. Villeneuve-d'Ascq: Presses universitaires du Septentrion.
- Berland, N. (1999). L'histoire du contrôle budgétaire en france. Les fonctions du controle budgétaire, influences de l'idéologie, de l'environnement et du management stratégique. Paris Dauphine.
- Berland, N., Chiapello, E. (2009). Criticisms of capitalism, budgeting and the double enrolment: Budgetary control rhetoric and social reform in france in the 1930s and 1950s. *Accounting, Organizations and Society* 34 (1): 28-57.
- Bescos, P.-L., Cauvin, E., Gosselin, M. (2002). Activity-based costing and activity-based management: A comparison of the practices in canada and in france. *Comptabilité Contrôle Audit*: 229-244.

- Bloor, D. (1976). *Knowledge and social imagery*. Londres: Routledge and Kegan Paul.
- Bouquin, H. (2003a). *Comptabilité de gestion*. 2e éd, Paris: Economica.
- Bouquin, H. (2003b). *La comptabilité de gestion*. 3e, Paris: Presses Universitaires de France.
- Bouquin, H. (2008). *Comptabilité de gestion*. 5e Paris: Economica.
- Bourdieu, P. (2001). Science de la science et réflexivité cours du collège de France 2000-2001. Paris: Raison d'agir éd. diff. Seuil.
- Boyns, T., Edwards, J. R. (1997). *The birth of industrial accounting in France and Britain*. New York: Garland Pub.
- Bryer, R. A. (1991). Accounting for the "railway-mania" of 1845 - a great railway swindle ? *Accounting Organization and Society* 16 (5/6): pp. 439 - 486.
- Bryer, R. A. (1994). Why marx's labour theory is superior to the marginalist theory of value: The case from modern financial reporting. *Critical Perspectives on Accounting* 5 (4): 313-340.
- Bryer, R. A. (2000a). The history of accounting and the transition to capitalism in England. Part one: Theory. *Accounting, Organizations and Society* 25 (2): 131-162.
- Bryer, R. A. (2000b). The history of accounting and the transition to capitalism in England. Part two: Evidence. *Accounting, Organizations and Society* 25 (4-5): 327-381.
- Bryer, R. A., Fleischman, R. K., Macve, R. H. (2005). Structuring a scientific revolution in accounting history? Smith, Marx or Foucault in understanding the early British industrial revolution? Three views of the archives of the Carron Company, 1759-circa.1850. European Accounting Association, Göteborg, Sweden.
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J., Nahapiet, J. (1980). The roles of accounting in organizations and society. *Accounting, Organizations and Society* 5 (1): 5-27.
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A. G. (1985). Accounting in its social context: Towards a history of value added in the United Kingdom. *Accounting, Organizations and Society* 10 (4): 381-413.
- Carnegie, G. D., Napier, C. J. (1996). Critical and interpretive histories: Insights into accounting's present and future through its past. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 9 (3): 7 - 39.
- Caron, F. (1973). Histoire de l'exploitation d'un grand réseau la compagnie du chemin de fer du nord, 1846-1937. Paris Mouton.
- Caron, F. (2005). Les grandes compagnies de chemin de fer en France: 1823-1937. Droz.
- Chabrak, N. (2005). Tony Tinker : Un comptable « radical ». In *Les grands auteurs en comptabilité* (Ed, Colasse, B.). Colombelles: Éditions EMS, 291-305.
- Chandler, A. D. (1965). The railroads: Pioneers in modern corporate management. *The Business History Review* 39 (1): 16 - 44.
- Chua, W. F. (1986). Radical developments in accounting thought. *The Accounting Review* 61 (4).
- Colasse, B. (2000). Théories comptables. In *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit* Paris: Economica, 1233-1244.
- Colasse, B. (2005). *Les grands auteurs en comptabilité*. Colombelles: Editions EMS.
- Colasse, B. (2007). *Les fondements de la comptabilité*. Paris: La Découverte
- Cooper, R., Kaplan, R. S. (1991). *The design of cost management systems : Text, cases and readings*. London ; Sydney ; Toronto: Prentice-Hall international.
- Coulon, A. (1993). *L'ethnométhodologie*. Paris: PUF.
- Dakkam, M. A. (2014). Essai sur les fonctions et les usages de la comptabilité dans les entreprises de réseau: Le cas de la comptabilité ferroviaire des origines à 1937. Thèse en Sciences de gestion, Université d'Orléans.
- Dakkam, M. A. (2015). Quelques aspects inexplorés de l'histoire managériale des chemins de fer en France : Les méthodes de calcul du prix de revient (1842-1883). *Entreprises et histoire* 79 (2): 24-40.

- David, G. (1999). *Les rôles des contrôleurs de gestion dans une entreprise en mutation*. Thèse en sciences de gestion, Université Paris Dauphine.
- Delouis, B. (2007). L'utilisation de la comptabilité de gestion dans la régulation le cas de la régulation de l'interconnexion dans les télécommunications en France. en sciences de gestion, Paris: Paris Dauphine.
- Edwards, J. R. (1985). The origins and evolution of the double account system: An example of accounting innovation. *Abacus* 21 (1): 19-43.
- Edwards, J. R. (2009). Subjects, sources and dissemination. In *The routledge companion to accounting history* (Eds, Edwards, J. R., Walker, S. P.). Abingdon: Routledge, 50-69.
- Edwards, R. A. (1998). Is management accounting just what management accountants do? Implicit cost analysis on Britain's railway c. 1923-1939. *Accounting, Business & Financial History* 8 (3): pp. 331-349.
- Ekelund Jr, R. B. (1971). Economic empiricism in the writing of early railway engineers. *Explorations in Economic History* 9 (0): 179-196.
- Fleischman, R. K., Parker, L. D. (1990). Managerial accounting early in the British industrial revolution: The Carron company, a case study. *Accounting and Business Research* 20 (79): 211-221.
- Fleischman, R. K., Radcliffe, V. S. (2003). Divergent streams of accounting history : A review and call for confluence. In *Doing accounting history: Contributions to the development of accounting thought (vol. 6)* (Eds, Fleischman, R. K., Radcliffe, V. S., Shoemaker, P. A.). Amsterdam: Elsevier, 1-29.
- Fleischman, R. K., Radcliffe, V. S., Shoemaker, P. A. (2003). *Doing accounting history: Contributions to the development of accounting thought*. Amsterdam: Elsevier.
- Flichy, P. (2003). L'innovation technique récents développements en sciences sociales, vers une nouvelle théorie de l'innovation. [Nouv. éd.], Paris: Éd. la Découverte.
- Floquet, M. (2012). Entre silence et parole évolution de la diffusion d'information comptable et financière aux salariés et représentants des salariés de 1884 à 1982. Le cas de trois entreprises sidérurgiques françaises.: Thèse en Sciences de gestion, Université d'Orléans.
- Foucault, M. (1966). *Les mots et les choses une archéologie des sciences humaines*. Paris: Gallimard.
- Foucault, M. (1969). *L'archéologie du savoir*. Paris: Gallimard.
- Foucault, M. (1975). *Surveiller et punir naissance de la prison*. Paris: Gallimard.
- Gille, B. (1978). *Histoire des techniques technique et civilisations, technique et sciences*. Paris: Gallimard.
- Gomes, D. (2008). The interplay of conceptions of accounting and schools of thought in accounting history. *Accounting History* 13 (4): 479-509.
- Grall, B. (2003). *Économie de forces et production d'utilités l'émergence du calcul économique chez les ingénieurs des ponts et chaussées (1831-1891)*. Rennes: Presses Universitaires de Rennes.
- Haas, J. (2010). *A quoi et à qui sert la comptabilité ? Les premiers états généraux de la recherche comptable*, Paris.
- Hopwood, A. G. (1978). Accounting research and the world of action. *Accounting, Organizations and Society* 3 (2): 93-95.
- Hoskin, K. (1994). Boxing clever: For, against and beyond Foucault in the battle for accounting theory. *Critical Perspectives on Accounting* 5 (1): 57-85.
- Hoskin, K. W., Macve, R. H. (1986). Accounting and the examination: A genealogy of disciplinary power. *Accounting, Organizations and Society* 11 (2): 105-136.
- Hoskin, K. W., Macve, R. H. (1988). The genesis of accountability: The West Point connections. *Accounting, Organizations and Society* 13 (1): 37-73.
- Johnson, H. T. (1983). The search for gain in markets and firms: A review of the historical

- emergence of management accounting systems. *Accounting, Organizations and Society* 8 (2-3): 139-146.
- Johnson, T. H., Kaplan, R. S. (1987). *Relevance lost : The rise and fall of management accounting*. Harvard Business School Press.
- Joly, H. (2008). Diriger une grande entreprise française au xxe siècle : Modes de gouvernance, trajectoires et recrutement. Paris: Université Paris 1 Panthéo-Sorbonne.
- Jouanique, P. (1995). Pacioli, luca : Traité des comptes et des écritures ouverture vers la comptabilité moderne. Paris: Éd. comptables Malesherbes.
- Jouanique, P. (2005). Luca pacioli : L'auteur du premier ouvrage imprimé de comptabilité. In *Les grands auteurs en comptabilité* (Ed, Colasse, B.). Colombellees: Éditions EMS, 13-20.
- Labardin, P. (2008). *L'émergence de la fonction comptable en france*. Orléans: Thèse Sciences de Gestion, IAE Orléans.
- Lawrenson, D. M. (1992). Britain's railways: The predominance of engineering over accountancy during the inter-war period. *Critical Perspectives on Accounting* 3 (1): 45-60.
- Lemarchand, Y. (1993). Du dépérissement à l'amortissement enquête sur l'histoire d'un concept et de sa traduction comptable. Paris.
- Lemarchand, Y. (1999). A propos des origines militaires de la méthode des sections homogènes, retour sur les mécanismes de l'innovation comptable. XXème Congrès de l'AFC, Bordeaux.
- Lemarchand, Y., Roy, F. L. (2000). L'introduction de la comptabilité analytique en france : De l'institutionnalisation d'une pratique de gestion. *Finance Contrôle Stratégie* 3 (4): 83-111.
- Lodh, S. C., Gaffikin, M. J. R. (1997). Critical studies in accounting research, rationality and habermas: A methodological reflection. *Critical Perspectives on Accounting* 8 (5): 433-474.
- Loft, A. (1986). Towards a critical understanding of accounting: The case of cost accounting in the u.K., 1914-1925. *Accounting, Organizations & Society* 11 (2): 137-169.
- Loft, A. (2005). Comments by anne loft on: What is the purpose of accounting: Economic decision making, capitalist accountability, or disciplinarity? Three views of the carron company archives, 1759-c. 1850.
- Matthews, D. (1993). Counting the accountants : A trial balance for 1911. *Accounting Business and Financial History* 3 (2): 197-223.
- McCartney, S., Arnold, A. J. (2002). Financial reporting in the context of crisis: Reconsidering the impact of the "mania" on early railway accounting. *European Accounting Review* 11 (2): 401-417.
- McCartney, S., Arnold, A. J. T. (2000). George hudson's financial reporting practices: Putting the eastern counties railway in contex. *Accounting, Business & Financial History* 10 (3): 293 - 316.
- Meyssonier, F. (2015). Quel contrôle de gestion pour les start-ups ? *Comptabilité - Contrôle - Audit* 21 (2): 33-61.
- Miller, P. (1991). Accounting innovation beyond the enterprise: Problematizing investment decisions and programming economic growth in the u.K. In the 1960s. *Accounting, Organizations and Society* 16 (8): 733-762.
- Miller, P., Hopper, T., Laughlin, R. (1991). The new accounting history: An introduction. *Accounting, Organizations and Society* 16 (5/6): 395-403.
- Miller, P., Napier, C. J. (1993). Genealogies of calculation. *Accounting, Organizations & Society* 18 (7-8): 631-647.
- Miller, P., O'leary, T. (1987). Accounting and the construction of the governable erson. *Accounting Organization and Society* 12 (3): pp. 235-265.

- Moore, D. C. (1991). Accounting on trial : The critical legal studies movement and its lessons for radical accounting. *Accounting Organizations and Society* 16: 763-791.
- Most, K. S. (1972). Sombart's proposition revisited. *Accounting Review* 47 (4): 722-734.
- Nabet, A., David, G. (2002). L'introduction d'indicateurs de création de valeur actionnariale dans un groupe français: Snf participations. *Comptabilité Contrôle Audit* 8 (1): 111-128.
- Nadeau, R. (1999). *Vocabulaire technique et analytique de l'épistémologie*. Paris: Presse Universitaire de France.
- Napier, C. J. (2006). Accounts of change: 30 years of historical accounting research. *Accounting, Organizations and Society* 31 (4): 445-507.
- Napier, C. J. (2009). Historiography. In *The routledge companion to accounting history* (Eds, Edwards, J. R., Walker, S. P.). Abingdon: Routledge, 30-49.
- Neimark, M. (1990). The king is dead. Long live the king! *Critical Perspectives on Accounting* 1 (1): 103-114.
- Nikitin, M. (1992a). Der moderne kapitalismus : L'entreprise comme unité comptable (traduction française). *Cahiers d'histoire de la comptabilité* 2: 19-29.
- Nikitin, M. (1992b). Et si sombart avait raison? *Cahiers d'histoire de la comptabilité* 2: 30-37.
- Nikitin, M. (1992c). *La naissance de la comptabilité industrielle en France*. Thèse en sciences de gestion, Paris Dauphine.
- Nikitin, M. (2010). Les auteurs comptables: Une élite à géométrie variable. *Working papers, Laboratoire Orléanais de Gestion* 2010-2.
- Nikitin, M., Ragainne, A. (2012). *Qu'est-ce qu'une théorie en comptabilité ?* 33ème congrès de l'AFC, Grenoble.
- Nikitin, M., Stolowy, H., Pezet, A., Piot, C. (2010). Cadre théorique versus contribution théorique. *Comptabilité Contrôle Audit* 16 (2): 3-6.
- Noiriel, G. (2006). *Introduction à la socio-histoire*. Paris: la Découverte.
- Odile, H. (2006). L'impossible professionnalisation du métier d'ingénieur-conseil (1880-1954). *Le mouvement social* 214 (1): 37-54.
- Pezet, A. (1998). Les fonctions des instruments de la décision d'investir : Contribution à une technologie de l'investissement. [S.l.]: [s.n.].
- Picon, A. (1992). L'invention de l'ingénieur moderne : L'école des ponts et chaussées (1747-1851). Paris: Presses de l'École des Ponts et Chaussées.
- Pollard, S. (1963). Capital accounting in the industrial revolution. *Bulletin of Economic Research* 15 (2): 75-91.
- Poullaos, C. (2009). Professionalisation. In *The routledge companion to accounting history* (Eds, Edwards, J. R., Walker, S. P.). Abingdon: Routledge, 247-273.
- Previts, G. J., Parker, L. D., Coffman, E. N. (1990). Accounting history: Definition and relevance. *Abacus* 26 (1): 1-16.
- Ribeill, G. (1987). Gestion et organisation du travail dans les compagnies de chemins de fer, des origines à 1860. *Annales. Economies, Sociétés, Civilisations*: 999-1029.
- Ribeill, G. (1991). La formation des compagnies de chemins de fer en France de la mobilisation du capital à l'organisation du travail. Noisy-le-Grand, France: Centre d'enseignement et de recherche Techniques et Sociétés.
- Richard, J. (2012). The victory of the prussian railway "dynamic" accounting over the public finance and patrimonial accounting models (1838-1884): An early illustration of the appearance of the second stage of capitalist financial accounting and a testimony against the agency and market for excuses theories. *Accounting Historians Journal* 39 (1): 91-126.
- Richard, J., Collette, C. (2008). *Comptabilité générale système français et normes ifrs*. 8e éd., Paris: Dunod.
- Russell, C., Joel, A. (2004). The deployment of accounting-related rhetoric in the prelude to a

- privatization. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 17 (1): 41-58.
- Russell, C., Joel, A. (2006). The mobilization of accounting in preening for privatization. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 19 (1): 82-95.
- Schumpeter, J. A. (1942). *Capitalism, socialism and democracy*. 3rd New York ; London: Harper and brothers.
- Toms, J. S. (2010). Calculating profit: A historical perspective on the development of capitalism. *Accounting, Organizations and Society* 35 (2): 205-221.
- Walker, S. (2004). The genesis of professional organization in scotland: A contextual analysis. *Accounting Organization and Society* 29: 127-156.
- Watts, R. L., Zimmerman, J. L. (1979). The demand for and supply of accounting theories: The market for excuses. *Accounting Review* 54 (2): 273.
- Weber, M. (1995). *Economie et société* Paris: Pocket.
- Wootton, C. W., Kemmerer, B. E. (2007). The murgence of mechanical accounting in the u.S, 1880-1930. *Accounting Historians Journal* 34 (1): 91-124.
- Yamey, B. S. (1949). Scientific bookkeeping and the rise of capitalism. *The Economic History Review* 1 (2-3): 99-113.
- Yamey, B. S. (1964). Accounting and the rise of capitalism: Further notes on a theme by sombart. *Journal of Accounting Research* 2 (2): 117-136.
- Zelinschi, D. (2009). Les multiples enjeux d'une technique de gestion discours et pratiques dans la répartition des frais généraux. Orléans: Thèse en sciences de gestion IAE d'Orléans.
- Zimnovitch, H. (1997). *Les calculs du prix de revient dans la seconde industrialisation en france*. Université Paris Sud: Thèse en Sciences de Gestion.
- Zimnovitch, H. (2002). L'histoire: Un apport critique pour les sciences de gestion et les pratiques managériales. In *Sciences de gestion et pratiques managériales* (Eds, entreprises, J. n. d. i. d. a. d., IAE, R. d.). Paris: Économica, 517.