



HAL
open science

Introduction au dossier

Laurence Morgana, Henri Zimnovitch

► **To cite this version:**

Laurence Morgana, Henri Zimnovitch. Introduction au dossier. Cahiers d'histoire du Cnam, 2016, Les Professeurs du Cnam et la comptabilité: des économistes aux gestionnaires (1819-1993), 6, pp.9-16. hal-03019671

HAL Id: hal-03019671

<https://hal.science/hal-03019671>

Submitted on 23 Nov 2020

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.

Introduction

Laurence Morgana

Maître de conférences en Sciences de gestion, LIRSA, Cnam.

Henri Zimnovitch

Professeur en Sciences de gestion, LIRSA, Cnam.

Parmi les formations professionnelles supérieures proposées par le Conservatoire national des arts et métiers (Cnam), la comptabilité s'impose comme une évidence, au point que l'Intec (Institut national des techniques économiques et comptables), l'institut qui lui est dédié, est présenté aujourd'hui par le Cnam comme l'une de ses composantes majeures¹.

La comptabilité est une discipline légitime au Cnam depuis 1819². Ainsi, Gérard-Joseph Christian, son directeur de l'époque, traite de comptabilité manufacturière dans ses *Vues sur le système général des opérations industrielles* en indiquant : « *les règles de cette comptabilité portent principalement sur l'exactitude rigoureuse et persévérante du*

calcul des frais généraux d'établissement, des frais d'entretien, de réparation, de l'usure graduelle des instruments, machines, appareils, de tous les éléments des frais d'achat, de vente, d'emmagasinement, de pertes diverses annuelles, etc. La somme de tous ces frais doit être ajoutée aux dépenses directes de fabrication, pour établir avec justesse le prix auquel reviennent les produits fabriqués. » (Christian, 1819, p. 142). La même année, le Conservatoire crée ses trois premières chaires dont celle d'Économie industrielle occupée par Jean-Baptiste Say. Or celui-ci, s'interrogeant sur les qualités d'un entrepreneur, considère qu'il doit : « *avoir une tête capable de calcul, capable d'estimer les frais de production et de les comparer avec la valeur du produit terminé.* » (Say, 1828, tome IV, p. 128).

¹ Cf. le site Web de l'Intec [URL : <http://intec.cnam.fr/l-intec-le-premier-institut-de-formation-aux-metiers-du-chiffre-264208.kjsp?RH=dis&RF=001>].

² Le Cnam s'intitule alors Conservatoire royal des arts et métiers. Les premières écoles de teneurs de livres apparurent en France au XVIII^e siècle mais c'est au siècle suivant que se constitua un enseignement structuré et diplômant (Fournès-Dattin, 2016, pp. 202-207).

Ce dossier consacré à la comptabilité au Cnam ne débute pourtant qu'avec Jean Fourastié qui enseigne dans l'institution à partir de 1941 ; André Brunet, qui fait l'objet du deuxième article, ne prendra, lui, ses responsabilités au Cnam

qu'en 1943. Pour justifier ce choix, on peut revenir à Jean-Baptiste Say qui, l'année même où il devint professeur au Cnam, en 1819, contribua à la création de l'École spéciale de commerce et d'industrie qui deviendra à la fin du xx^e siècle l'ESCP Europe³. Certes, la demande de comptables tant pour l'activité commerciale qu'industrielle fut croissante dans les décennies qui suivirent mais elle fut satisfaite soit par des écoles entièrement privées comme Pigier, créée en 1850, soit par les écoles supérieures de commerce⁴, soit encore par la profession comptable qui s'organisa à partir de 1880 (Société académique de France qui deviendra Société de comptabilité de France) et proposa des formations diplômantes dès la fin des années 1890 (Pinceloup, 1993).

Dans l'enseignement qu'il dispensa au Cnam, Jean-Baptiste Say faisait référence à la comptabilité. Son *Cours complet d'économie politique pratique* y consacre un chapitre mais cela reste marginal dans le cadre de ses cours magistraux et les économistes qui lui succéderont n'accorderont pas davantage

d'attention à la comptabilité (Marco, Sponem & Touchelay, 2011, p. 11). Cette situation perdurera jusqu'en 1931, année où fut créé l'Institut des techniques comptables (ITC), qui deviendra l'Intec en 1952 (*ibid.*, p. 39).

Pour comprendre ce changement, il faut se replacer dans le contexte de l'après première guerre mondiale. La demande de comptabilité allait grandissant du fait de la taille croissante des entreprises et la nécessité pour celles-ci de produire une information sur leurs bénéfices suite à l'imposition apparue pendant la guerre (Touchelay, 2007). Pour faire face à cette demande, les techniques comptables se complexifièrent, accompagnées par une théorisation plus solide, comblant pour partie le déficit scientifique qui relégua la comptabilité, dans le champ du savoir, à des recettes pratiques. Le prestige et le niveau de rémunérations atteints outre-Manche depuis la fin du xix^e siècle par les *chartered accountants* agirent comme un aiguillon sur l'élite de la profession comptable en France, où aucun diplôme n'était formellement requis pour exercer le métier (Bocqueraz, 2000). Selon elle, la reconnaissance passait par une protection du titre d'expert-comptable par les pouvoirs publics. La stratégie aboutit à la création en 1927 d'un brevet d'expert-comptable reconnu par l'État qui devait sanctionner un haut niveau de culture économique et de compétence en matière juridique, comptable, fiscale et financière. Pour l'obtenir, le candidat, âgé d'au moins dix-neuf ans, devait dans

3 Adolphe Blanqui fut directeur à partir de 1830 de l'École spéciale de commerce et d'industrie. Disciple de Jean-Baptiste Say, il cumula cette fonction avec la chaire d'Économie industrielle au Cnam, en succédant à Say.

4 Après la défaite de 1870, on voit à la suite de la fermeture de l'École de Mulhouse une première vague de création d'écoles dont les professeurs ont été recrutés à l'occasion de l'ouverture d'écoles de commerce : Lyon (1872), Rouen (1871), Marseille (1872). L'École du Havre est fondée en 1871 par les créateurs de l'École de Mulhouse, les frères Siegfried. L'école de Bordeaux (1874) ferme cette première vague. Voir Maffre (1983) et Blanchard (2015, pp. 34-42).

un premier temps réussir un examen préliminaire qui lui permettait d'entrer en stage chez un professionnel, pour une durée minimum de cinq ans, à l'issue duquel il devait satisfaire à un examen final très exigeant comprenant deux épreuves écrites et cinq épreuves orales. L'organisation de ce parcours posait de nombreux problèmes, dont celui de la préparation à l'examen final qui nécessitait de proposer un enseignement de haut niveau à des adultes déjà engagés dans la vie professionnelle (Marco, Sponem & Touchelay, 2011, p. 17).

Plusieurs établissements furent approchés pour assurer cette formation : HEC, l'École libre des sciences politiques et les facultés de droit. Ce n'est qu'après leur refus que les pouvoirs publics contactèrent le Conservatoire qui, ayant l'expérience de la formation de salariés à temps plein, accepta et créa à cet effet l'Institut de technique et expertise comptable en 1931 (Marco, Sponem & Touchelay, 2011, pp. 17-24). Si l'on reconstruit le processus d'institutionnalisation de la discipline comptable au Cnam dans les années trente, on peut avancer, malgré des informations lacunaires (*ibid.*), qu'à ce moment-là les objectifs n'étaient pas encore fixés et que les décideurs participant irrégulièrement aux différentes commissions sur l'ITC n'avaient encore qu'une idée floue de la technologie qui leur était associée. Il est tentant de rapprocher cela du modèle de la « poubelle » (*garbage can*) que Cohen, March, et Olsen ont théorisé à partir de leurs observations sur la façon dont certaines décisions étaient prises dans leurs

universités. Ils notaient que ces décisions n'étaient pas le fruit d'un processus rationnel, comme on pourrait l'imaginer, mais résultaient davantage d'une rencontre fortuite entre des solutions déjà existantes et de nouveaux problèmes (1972).

À partir de 1937, un nom revient de façon régulière : celui de Gaston Commesnil, à qui fut confié le cours de « technique et expertise comptable » puis qui devint le premier directeur des études de l'ITC. À certains égards, il aurait été justifié de lui consacrer un article dans ce dossier. Né en 1889 dans une famille très modeste, il dut à ses capacités intellectuelles de poursuivre des études lui permettant de devenir instituteur ; sous-officier durant la Première Guerre, il se vit décerner la Croix de guerre avec étoile d'argent⁵. À partir de 1919 il travailla un temps à la Société Générale et exerça ensuite comme expert-comptable pendant au moins cinq ans puisqu'il obtint sur titre le brevet d'expert-comptable en 1928 qui venait d'être créé⁶. À partir des années 1930, il se distingua par une intense activité éditoriale dans deux revues spécialisées pour les questions administratives et comptables *L'Organisation* et *Le Commerce* qu'il dirigea. Il signa plusieurs articles sur ce qu'on appelle aujourd'hui la comptabilité de gestion en se faisant l'écho d'innovations apparues

⁵ Nous remercions le professeur Yannick Lemarchand pour nous avoir transmis ces quelques informations biographiques, obtenues à partir de la consultation des actes d'État civil et de la fiche matricule militaire de l'intéressé.

⁶ [AN. F17 bis 94023/1.]

aux États-Unis, notamment avec les coûts standards (Giraudeau, 2016). En 1939, il rejoignit la Commission de normalisation des comptabilités que le gouvernement avait créée et joua un rôle significatif dans les différentes instances qui conduisirent à la création en 1942, sous le gouvernement de Vichy, de l'Ordre des experts-comptables (OEC) et à l'instauration d'un Plan comptable (Ouriemmi, 2014). C'est sur ces deux derniers thèmes que portèrent les articles qu'il signa dans sa revue entre 1940 et 1944, n'hésitant pas à tourner son regard cette fois-ci vers l'Allemagne. En 1943, devant la baisse des effectifs inscrits à l'ITC, sa responsabilité de directeur fut engagée d'autant que les auditeurs manifestèrent une certaine insatisfaction à l'égard de son cours. Cela conduisit à son remplacement par André Brunet en mars 1944 (voir l'article de Béatrice Touchelay). Autre argument à charge : sa mise à l'écart de la profession dès la libération de Paris en août 1944 pour sa « *germanophilie* » (Ouriemmi, 2014). Certes, Jean Fourastié et André Brunet furent eux aussi brièvement inquiétés à cette période : ils furent notamment suspendus de leur fonction au Conservatoire mais pour être très rapidement réintégrés alors que Commesnil fut déclaré « *brebis galeuse* » (Retail 1973, annexe 1, p. 6). Une raison pratique cependant nous a retenu de produire un article sur son parcours, malgré son implication dans le domaine : contrairement aux autres figures qui seront présentées dans les articles qui suivent, le Cnam ne dispose plus d'archives le concernant.

Si un intérêt pour la comptabilité est présent dès 1819 au Conservatoire, son institutionnalisation trouve sa source dans la création de l'OEC et dans la normalisation de la comptabilité voulue par l'État : c'est ce qui va conférer à la discipline la légitimité professionnelle et académique pour que le Cnam s'engage dans cette voie, et qui conduira à la création en 1961 de la chaire de Technique financière et comptable des entreprises (TFCE).

Régis Boulat, historien spécialiste de Jean Fourastié (Boulat, 2008), rappelle en ouverture de ce dossier qu'en 1995, quand le Cnam choisit de donner le nom de « grands anciens » aux amphithéâtres de la maison, les deux professeurs d'économie retenus furent Jean-Baptiste Say et Jean Fourastié. Pour le parcours au Cnam de ce dernier, son biographe distingue trois périodes : celle de son arrivée, comme jeune expert en assurances, va de 1941 à 1947 ; le deuxième moment court de 1947 à 1959 et fait ressortir le rôle qu'il joua en tant qu'expert de la productivité ; enfin, à partir de 1959, apparaît son engagement pour réorienter le contenu de l'enseignement dans la chaire d'Économie et statistique industrielle qu'occupait François Divisia auquel il succéda. En première analyse la comptabilité est absente de son parcours, le lecteur serait en droit de se demander s'il n'y a pas une sorte d'usurpation à vouloir s'approprier la notoriété de Fourastié dans ce cahier d'histoire du Cnam ? En réponse, l'auteur de l'article rappelle plusieurs arguments qui militent pour justifier sa présence. Outre le fait qu'il fit cours

à l'ITC dès son arrivée au Cnam, Boulat fait remarquer qu'il enseigna la comptabilité jusqu'en 1951. Il relève qu'il est l'auteur d'un ouvrage sur la comptabilité, paru dans la collection « Que sais-je ? » en 1943, qui connut un succès considérable avec des rééditions durant un demi-siècle ! Il est également montré que Fourastié joua un rôle significatif comme membre de la commission du plan comptable à partir de 1942 et dans la commission de normalisation des comptabilités créée en 1946. Enfin, Boulat rappelle que l'analyste des Trente Glorieuses revendiqua lui-même son implication dans la diffusion de cette discipline technique quand il eut, à la Libération, à justifier de son activité pendant la guerre en déclarant solennellement : « *j'ai rénové l'enseignement de la comptabilité en lui donnant un sens historique et social* »⁷.

Si la figure de Fourastié n'est pas spontanément associée à la comptabilité, celle d'André Brunet, comme le relève Béatrice Touchelay dans le deuxième article de ce dossier, est « *incontournable pour qui s'intéresse au développement de la comptabilité privée entre la publication du premier Plan comptable général sous Vichy, la profession [étant] alors dans l'enfance, et la généralisation du Plan comptable dans les années 1970, l'Ordre des experts-comptables étant reconnu* » (Touchelay, 2008). Pourtant,

lors de sa nomination pour assurer, à partir de 1944, le cours de « technique financière et comptable des entreprises », comme le rappelle l'historienne, il se heurta à la résistance de professeurs du Cnam, notamment François Divisia, économiste, et Danty-LaFrance, responsable de la chaire d'Organisation scientifique du travail – deux ingénieurs, le premier diplômé de Polytechnique, le second de Centrale (comme Jean Fourastié). De ce point de vue, sur cette période, « *les débats qui se déroulent au sein du Cnam relaient les tensions entre ingénieurs spécialisés et experts-comptables* » (Marco, Sponem & Touchelay, 2011, p. 31). Comme le relève l'auteure, même si le recrutement d'André Brunet fut pourtant confirmé, « *Divisia⁸ consid[er]ait qu'il ser[ait] rapidement impossible d'enseigner la gestion financière et la comptabilité sans être ingénieur et que le cours envisagé devr[ait] être élargi dans un proche avenir* ».⁹

Cependant, Brunet n'était pas lui-même comptable, et Béatrice Touchelay nous donne à voir comment ce

⁸ [Archives du Cnam. Non coté, vrac. Projet de création de l'ITC, procès-verbaux, CP 1930. Rapports sur la création de l'Intec. Rapport de Léon Retail sur l'organisation d'un institut de technique et expertise comptable, septembre 1930, 10 pages.]

⁹ Un dossier des *Cahiers d'histoire du Cnam* est à venir sur le rapport entre ingénieurs et comptables (gestionnaires de façon plus générale) au sein du Conservatoire et sur l'évolution qu'y connut l'enseignement de l'organisation scientifique du travail entre 1929, date de création d'une chaire consacrée à cette thématique, jusqu'à la disparition de l'Institut des études économiques et sociales et techniques de l'organisation (IESTO) en 2005.

⁷ Dans son « Que sais-je ? », Fourastié montre les vertus pédagogiques de l'histoire de la comptabilité pour en faire comprendre les difficultés techniques, notamment celles liées à l'utilisation du débit et du crédit.

juriste de formation, reçu 6^e en 1930 au très sélectif concours d'inspecteur des Finances, en vint à s'égarer en comptabilité. Elle fait ensuite clairement ressortir que le haut fonctionnaire fut *the right man in the right place at the right time* pour le Cnam, de son entrée à l'ITC, en 1943, jusqu'à son départ à la retraite, en 1974, pour nouer des relations avec la profession des experts-comptables en cours de reconnaissance par l'État, au travers notamment de sa réglementation. Son autorité se trouva rehaussée par la compétence dont il fit preuve au sein des différentes commissions d'élaboration du Plan comptable général (1942/1947/1957). L'auteure nous montre également qu'André Brunet fut l'homme idoine pour défendre les intérêts de l'ITC lorsque celui-ci dut résister à l'offensive des facultés de droit, à partir de 1946 et jusqu'au milieu des années cinquante. La réussite d'André Brunet au Cnam, qui lui permit de voir son poste transformé en chaire, en 1961, ne se mesure pas seulement à l'entregent dont il fit preuve avec l'Ordre des experts-comptables et comptables agréés (OECCA) et avec les pouvoirs publics. Elle est bâtie également sur les innovations pédagogiques qu'il y introduisit : développement de cours par correspondance, ouverture de la comptabilité sur les développements mécanographiques et informatiques... Autant d'éléments que Béatrice Touchelay met en lumière et qui expliquent la croissance continue des effectifs de l'Intec sur la période au cours de laquelle André Brunet fut en responsabilité.

Ni Fourastié ni Brunet n'étaient comptables. Boulat et Touchelay, les auteurs de leur biographie pour ce cahier, ne le sont pas davantage : ils sont historiens. En contrepoint, Claude Pérochon, qui fut professeur du Cnam à partir de 1973, est un pur comptable, comme les auteurs de sa biographie, Jean-Guy Degos, Yves Levant et Laurence Morgana, que l'on découvrira dans le dernier article de ce dossier. Élève à l'École normale supérieure de Cachan (alors École normale supérieure de l'enseignement technique – Enset), il prépara en même temps les examens pour devenir expert-comptable dont il obtint le diplôme, peu après être sorti de l'École. Quelques années plus tard, il se présenta au premier concours d'agrégation des techniques économiques de gestion, il fut reçu major.

Dans les diverses institutions où il enseigna, ses qualités de pédagogue furent remarquées, elles le conduisirent jusqu'au Cnam ; la deuxième partie de l'article retrace son parcours au sein du Conservatoire. Les auteurs reviennent sur son élection à la chaire de TFCE, en montrant comment il réussit à se démarquer de la candidature de Jean Méary (inspecteur général des Finances comme André Brunet) qui partait favori. Les auteurs montrent que la leçon inaugurale de Claude Pérochon, intitulée « Information économique et formation des hommes » (Pérochon, 1974) illustre bien l'action qu'il mena au Cnam pendant 20 ans et qui permit un essor accru des effectifs de l'Intec.

Enfin, dans une troisième partie, les auteurs montrent l'engagement de Claude Pérochon dans le développement de la formation à la comptabilité dans le monde francophone, auprès d'étudiants antillais et africains, avec la construction de structures d'enseignement innovantes. Ce qui l'amena à devenir un bâtisseur de systèmes comptables africains, même après qu'il eut pris sa retraite du Cnam en 1993.

À côté de sa réflexion pédagogique, qui le conduisit par exemple à proposer une vision de la comptabilité par les flux, Claude Pérochon eut conscience de la nécessité, pour un établissement d'enseignement supérieur, de développer des travaux de recherche (lui-même était docteur en sciences économiques). Dans cet esprit, il créa en 1988 un doctorat en Sciences et techniques comptables et financières des entreprises – une voie suivie par ses deux successeurs immédiats, Jean-Claude Scheid, à partir de 1991, dans la chaire de Science et techniques comptables, et Alain Burlaud à partir de 1994, dans la chaire Comptabilité et contrôle de gestion. L'accès de Pérochon, enseignant agrégé et expert-comptable, à une chaire du Cnam témoigne d'une évolution de la discipline comptable dans le paysage académique français. Celle de la création de deux chaires distinctes, l'une pour la comptabilité financière l'autre pour la comptabilité et le contrôle de gestion, témoigne d'une autre évolution (Colasse & Lesage, 2013, pp. 36-37) – d'autant qu'il s'agit pour la première fois de professeurs des universités issus du

concours d'agrégation de l'enseignement supérieur en sciences de gestion, créé dans les années 1970.

Mener cette recherche eut été faire le pari d'une histoire du temps présent¹⁰, ce qui n'a pas été le choix effectué pour le présent dossier, pour lequel c'est l'angle biographique qui a été retenu¹¹, ce qui n'épuise pas, loin s'en faut, le sujet de la comptabilité au Cnam. La focale a été mise sur les professeurs de chaire, mais il serait également instructif de mieux connaître ceux qui, à titres divers ont participé à l'Intec : enseignants, chercheurs, auditeurs... D'autres pistes encore seraient à explorer dans le cadre d'une histoire de la comptabilité au Cnam, par exemple celle des prothèses de la comptabilité, comme Bernard Colasse (*ibid.*) les nomme, à savoir celle des matériels, d'abord mécanographiques puis informatiques auxquels le Conservatoire, dans sa tradition, apporta un intérêt pionnier.

¹⁰ On notera que pour les professeurs Jean-Claude Scheid et Alain Burlaud des *Mélanges en leur honneur* ont été publiés respectivement en 2005 et 2011.

¹¹ Le thème des biographies est également celui des 22^e Journées d'Histoire du Management et des Organisations (JHMO) qui se tiennent au Cnam les 23 et 24 mars 2017.

Bibliographie

Blanchard M. (2015). *Les écoles supérieures de commerce*. Paris : Classiques Garnier.

Bocqueraz C. (2000). *The Professionalisation Project of French Accountancy Practitioners before the Second World War*. Thèse de Sciences de Gestion, Universités de Nantes et de Genève.

Boulat R. (2008). *Jean Fourastié, un expert en productivité. La modernisation de la France (années 1930 - années 1950)*. Besançon : Presses universitaires de Franche-Comté.

Burlaud A. et Lande E. (coord.) (2005). *Mélanges en l'honneur du Professeur Jean-Claude Scheid : Comptabilité, recherche comptable et profession comptable*. Paris : CSOEC.

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

Cohen M. D., March J. G. & Olsen J. P. (1972). « A Garbage Can Model of Organizational Choice ». *Administrative Science Quarterly*, 17(1), pp. 1-25.

Colasse B. & Lesage C. (2013). *Introduction à la comptabilité*. Paris : Economica.

Fournès Dattin C. (2016). « Enseignement – Le premier système complet d'enseignement de la comptabilité créé par la Société Académique de Comptabilité (xix^e s.-xx^e s.) ». In Bensadon D. , Praquin N. & Touchelay B. (eds), *Dictionnaire historique de comptabilité des entreprises*. Ville-neuve d'Ascq : Presses Universitaires du Septentrion, pp. 202-207.

Giraudeau G. (2016). *La participation de Gaston Commesnil à l'introduction des coûts standards en France*. Mémoire de master 1, Université de Nantes, Nantes.

Maffre P. (1983). *Les Origines de l'enseignement commercial supérieur en France au*

xix^e siècle. Thèse de doctorat en histoire contemporaine, Université Paris I.

Marco L., Sponem S. & Touchelay B. (2011). *La fabrique des experts-comptables – Une histoire de l'Intec 1931-2011*. Paris : L'Harmattan.

Ouriemmi O. (2014). *Formes de problématisation de l'uniformisation des comptabilités (1879-1947). La naissance de la normalisation comptable française*. Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Nantes.

Pérochon C. (1974). *Comptabilité, information économique et formation des hommes, leçon inaugurale, 4 février*. Paris : éditions Foucher, Imprimerie La ruche ouvrière, Paris.

Pinceloup C. C. (1993). *Histoire de la comptabilité et des comptables*. Nice : Pinceloup C.

Retail L. (1973). *Les experts-comptables sous le gouvernement provisoire de la République française (décret du 19 septembre 1945)*. Collection Souvenirs d'un expert judiciaire.

Say J.-B. (2003). *Leçons d'économie politique*. Vol. IV des œuvres complètes. Édité par G. Jacoud et P. Steiner. Paris : Economica.

Touchelay B. (2007). « La propriété privée et la guerre, un imbroglio dont les comptables sont les complices ? ». *Entreprises et histoire*, 4/2007 (n° 49), pp. 23-40.

Touchelay B. (2008). « La normalisation comptable en France. Un mariage de raison pendant l'Occupation ». *Revue française de gestion*, 8/2008 (n° 188-189), pp. 383-401.