

L'histoire axiologique, un moyen pertinent de rapprocher les historiens et les praticiens de la comptabilité

Jean-Guy DEGOS

igdegos@wanadoo.fr

IRGO Université de Bordeaux,
PUSG 35, Avenue Abadie 33072 Bordeaux

Résumé :

Écrire l'histoire de la comptabilité, ou écrire sur l'histoire de la comptabilité, suppose, ou supposerait deux types de compétences: des compétences en comptabilité et des compétences en histoire. Après 60 ans de silence (1925 - 1985), les historiens ont redécouvert l'histoire de la comptabilité et l'intérêt qu'elle présentait. Mais pour écrire cette histoire il faut avoir quelques connaissances comptables, et ou un dosage raisonnable de connaissances comptables et de méthodologie historique. Qui a le droit, ou la légitimité d'écrire l'histoire de la comptabilité ? On peut se poser la question. Cette question nous nous la somme posée et sans épuiser totalement le sujet, nous avons voulu réfléchir sur la part des comptables et des historiens dans l'écriture de l'histoire de la comptabilité. Les comptables, même s'ils ont des connaissance minimale en histoire, ont-ils le droit d'écrire sur l'histoire de la comptabilité ou doivent-ils laisser ce privilège aux historiens ? Y a-t-il des formes d'histoire, en dehors de l'histoire classique, dont les comptables pourraient s'accommoder, et même faire preuve de créativité ? Nous allons esquisser quelques éléments de réponse à ces questions.

Abstract:

Axiological history, a relevant way to reconcile historians and accountants

To write accounting history, or to write on history of accounting, supposes, or would suppose two types of competences: competences in accountancy and competences in history. Historians, especially French historians, or those which believe historians, consider that only historians are able to write accounting history. Insofar as, to write this history it is necessary, at the same time, to be - or make preteens be - an accountant and historian, i.e. to have a position resembling that of Dr. Jekyll and Mr. Hyde in the famous novel of Stevenson, one can put questions. These questions are the essence of

our today problems. The accountants are as inefficient as the historians affirm it, have the right to write on the history of accountancy or must leave this privilege to the historians. Do the historians have a real competence to write the history of accountancy? Are there forms of history, apart from the classical history, whose accountants could adapt? We will outline some brief replies to these questions.

Key words:

Axiological history - Public Accountant - Epistemology - Historical causality - Historical evidence - Historical method - Historical utility - Memory - Professional historians - Professional ostracism.

**Avant de lancer la flèche amère de la vérité,
trempez-en la pointe dans du miel.
*Proverbe arabe cité par Le Courrier de Russie, n° 182,
p. 3, janvier 2011, Moscou.***

Introduction

Le 22 juillet 1984, dans le New York Times Book Review, Eugen Weber, professeur d'histoire à l'université de Californie à Los Angeles (UCLA), auteur d'un livre intitulé *Modern history of Europe* (Weber, 1971), profitait de la traduction de deux ouvrages français, *Writing history, essay on epistemology* de Paul Veyne (1984) et *Time and Narrative* de Paul Ricœur (1984) pour écrire un article au titre suggestif : "History is what Historians Do" (Weber, 1984) où il se livrait à une critique pertinente de l'histoire en général et de l'histoire écrite par les français en particulier, même si elle était un peu de mauvaise foi. "Dramatic poetry, says Aristotle, is more philosophical and serious than history because it deals with generalities". L'histoire de la comptabilité n'est pas simple. Les comptables n'ont pas de leçons à donner aux historiens, et en général, ils n'en donnent pas. Mais les enseignants et les praticiens de la comptabilité qui ne sont pas historiens, qualifiés par la tradition américaine de compteurs de haricots ou de pousseurs de crayon, ne peuvent-ils pas, eux aussi, dans une certaine mesure faire de l'histoire même en lui donnant un autre nom, si les historiens ne supportent pas la promiscuité ? De cette histoire qui est, somme toute, leur histoire¹ ? Le texte de Paul Veyne évoqué plus haut (1971 en français, 1984 pour la traduction anglaise de Mina Moore-Rivoluceri), illustre parfaitement ce qui pourrait apparaître comme une frustration : "Imaginons un

¹ Il est regrettable que la langue française ne puisse pas distinguer "story" et "history".

physicien qui ne chercherait pas la loi de la chute des corps, mais qui raconterait des chutes et leurs diverses causes. Du texte de l'homme, l'historien connaît les variantes et jamais le texte lui-même : la plus grande partie de ce qu'on pourrait savoir de l'homme, la plus intéressante peut être, il ne faut pas le demander à l'histoire". Nous sommes tentés de paraphraser ce texte : de la comptabilité, l'historien ne connaît que les anecdotes et jamais l'essentiel : la plus grande partie de ce qu'on devrait savoir de la comptabilité, la plus intéressante peut-être, il ne faut pas le demander à l'histoire. Mais il n'est pas toujours pertinent que les historiens portent un jugement sur la façon dont les comptables construisent leurs théories comptables et pratiquent la comptabilité, en ne se privant pas des expériences du passé. Comme l'a écrit récemment un expert comptable qui s'intéresse à l'histoire de la comptabilité (Degos, 2010, p. 261) "en tant qu'expert comptable que ce soit individuellement ou collectivement notre passé, comme notre avenir, nous appartenent". Certains comptables, pas tous comme nous le verrons, aimeraient ne pas être exclus d'un champ de connaissances qui contribue à la structuration de leur profession et même de leur personnalité. Il serait facile de paraphraser Lao Tseu et de dire que "nous faisons de la comptabilité mais qu'en retour la comptabilité nous fait". Cette comptabilité fait les comptables au présent, elle les a fait au passé, elle les fera au futur.

1 - La voix unidimensionnelle de l'histoire de la comptabilité écrite par les historiens

Commençons par le portrait charge d'un comptable qui a la prétention de faire de l'histoire (Lemarchand, Nikitin, Zimnovitch, 2009, pp. 1231-1232). "Quand un praticien de la comptabilité s'intéresse à l'histoire de sa discipline, il s'agit généralement pour lui d'un divertissement. Les plus curieux aiment à se poser des questions sur les origines des techniques qu'ils mettent en œuvre, la plupart se délectent des anecdotes historiques glanées au hasard de leurs lectures. S'ils ne trouvent pas de réponses aux questions qu'ils se posent sur le passé, ils peuvent être un peu frustrés, mais sûrement pas moins compétents. D'ailleurs, si la connaissance de l'histoire de la comptabilité était véritablement utile aux praticiens, la recherche historique aurait fait l'objet d'investissements substantiels, et l'histoire aurait droit de cité dans le cursus menant à l'expertise."

Commentons tout de suite la fin du texte : c'est vrai que la recherche historique en comptabilité n'a pas fait l'objet d'investissements substantiels, tout au plus un léger investissement lors de la constitution du groupe d'histoire de la comptabilité, créé par un

ancien président de l'Ordre des experts comptables, André Reydel, à la fin des années 1980. Ce groupe n'a pas survécu, mais certains de ses membres sont devenus des historiens reconnus. La dernière partie de la phrase est inexacte : l'histoire a droit de cité dans le cursus menant à l'expertise comptable, et d'après la réglementation officielle, les nouvelles épreuves "Comptabilité, audit, déontologie" des examens comptables français ont un programme qui inclut l'histoire de la comptabilité². Mais ce jugement nous conduit d'abord à nous poser quelques questions judicieuses : qu'est-ce qu'un praticien de la comptabilité ? Qu'est-ce qu'un historien de la comptabilité ? Peut-on utiliser d'autres mots que le mot histoire pour qualifier les éléments du passé qui intéressent les experts comptables les plus motivés ?

Les historiens classiques trouveraient sans doute que les portraits de quelques comptables et les analyses de leurs œuvres, présentés par Eugène Léautey (1881, pp. 176 et suivantes) : "La comptabilité, chacun peut l'observer, a ses fanatiques, ce qui peut déjà sembler passablement surprenant. Eh bien ! Chose autrement étonnante, elle a mieux, elle a plus encore, elle a ses *illuminés* ! Et Dieu sait qu'ils sont nombreux. Certes on a peine à concevoir que des hommes de chiffres, des amants passionnés de l'ordre, de la clarté, de la précision et des contrôles, que des comptables, esprits positifs par excellence, soient, comme les poètes eux-mêmes, dont c'est la vocation de rêver, - taquinés, harcelés, entraînés et finalement conduits en laisse par la folle du logis. Hélas ! Ce grain de folie qui fait le poète, quelle perturbation ne va-t-il pas jeter dans ces têtes de chiffreurs, jusqu'alors adonnées aux seules méditations de l'arithmétique et de la partie double !" (Léautey, 1881, p. 177). A la page précédente de son ouvrage, déjà, il classait avec sévérité les trois sortes d'ouvrages de comptabilité, les premiers écrits par "des auteurs purement théoriciens : professeurs, instituteurs, etc. n'ayant jamais pratiqué" la comptabilité, les seconds écrits par "des teneurs de livres dévorés de la manie d'écrire et se croyant invariablement inventeur d'une méthode nouvelle bien supérieure à toutes les autres" et les derniers enfin, "écrits par des comptables rompus à la pratique et véritablement compétents". Qu'est-ce qu'un praticien de la comptabilité ? A la lumière de notre expérience³ nous distinguerons plusieurs types assez courants de comptables,

² Programme officiel du diplôme de comptabilité et gestion, unité de valeur n° 9, Introduction à la comptabilité : sens et portée de l'étude : Définir la comptabilité, la situer dans une perspective historique, préciser son rôle social, Bulletin officiel du ministère de l'éducation nationale, de l'enseignement supérieur et de la recherche, n° 1, 8 février 2007, p. 31.

³ Témoignage de l'auteur des programmes lui-même. Il a commencé à apprendre la comptabilité en 1959, et en plus de ses diplômes universitaires et de ses grades d'enseignant, il a passé tous les diplômes professionnels de comptabilité, du certificat d'aptitude à la profession d'aide comptable (CAP aide-comptable) au diplôme d'expert comptable. Il a travaillé comme aide-comptable et

esquissés à la fois à la manière d'Eugène Léautey et à la manière des anciens journalistes du *Daily Sketch*, assez faciles à rencontrer dans les couloirs des entreprises qui sont leurs clientes (Escarpit & Dulck, 1954, pp. 174-175). Il y a d'abord le praticien qui ne connaît que la comptabilité et plutôt mal : il possède parfaitement les bases des types d'enregistrement comptable indispensables : achat, vente, trésorerie, des notions générales de fiscalité, mais comme il ne travaille qu'avec des petits clients, ses connaissances limitées ne sont pas un handicap pour lui. Quand il se sent dépassé, il recrute de jeunes collaborateurs, juste un peu plus compétents que lui, mais pas trop. Il y a ensuite le praticien de la comptabilité qui a tout compris au marketing : il ne pratique plus lui-même la comptabilité, à de rares exceptions près. Il établit son compte de résultat et son bilan personnel, mais son effort essentiel porte sur le recrutement de salariés pas très compétents qu'il ne paie pas beaucoup, et il les fait travailler dans des entreprises peu performantes qui ont des problèmes de tous ordres : juridiques, économiques, fiscaux, financiers, organisationnels, qu'il a su séduire en leur faisant miroiter monts et merveilles. Il n'a jamais été pris comme modèle dans la littérature professionnelle et chaque fois qu'on a pu, on a tenté d'omettre son existence, comme celle des usuriers ou des prêteurs sur gages. Il y a aussi l'archétype du comptable au cursus universitaire irréprochable, obtenu dans une école de gestion ou dans une université réputée, qui a bénéficié d'une formation exemplaire dans un grand cabinet où les anciens ont pris le temps de lui apprendre, sans concession, le métier, ses servitudes et sa grandeur. Il a suffisamment d'intelligence et d'humilité pour progresser et tirer les leçons de ses rares erreurs. Il y a enfin le professeur d'université qui est en même temps expert comptable et commissaire aux comptes et qui est acculturé : il transpose les théories financières et comptables dans la pratique d'une profession, il utilise le champ de recherche pratique pour induire des théories comptables. Il n'est pas sûr d'être un vrai professeur ni d'être un vrai expert comptable, mais il possède une qualité que personne ne peut lui disputer : il sait. Il sait

comme comptable confirmé dans 5 entreprises différentes, comme expert-comptable dans 30 entreprises, comme commissaire aux comptes dans 70 entreprises, il a audité 2 sociétés cotées, il a construit plusieurs systèmes de contrôle de gestion, plusieurs applications informatiques, il a fait des travaux d'expertise comptable judiciaire et des travaux de conseil auprès des comités d'entreprise et des organisations syndicales. Pendant dix ans il a été président du jury français d'expertise comptable, où il avait la responsabilité de préparer les sujets d'examen final du diplôme d'expertise comptable. Il a participé à plusieurs réformes des programmes nationaux et il a eu la responsabilité, lors de la dernière réforme du diplôme d'expert comptable français, d'écrire tous les programmes de comptabilité, d'audit et de déontologie. Il a fait figurer dans ces programmes de l'histoire de la comptabilité. Ce témoin ressemble, *mutatis mutandi*, à Loredan Larchey, révisant le récit du capitaine Jean-Roch Coignet, soldat puis officier de la 98^e demi-brigade des armées de Napoléon, qui ne se considérait pas comme historien, mais qui nous a apporté un intéressant témoignage sur la vie de la Grande armée (Larchey, 1888).

comment se comportent les agents du fisc parce qu'il s'est opposé à eux, il sait comment fonctionnent, dans la réalité profonde, les conseils d'administration, parce qu'il y a souvent participé, comment on fait des faux documents qui ressemblent à des vrais, comment les sociétés holding font mourir leurs filiales ou au contraire les avantagent pour les céder à bon prix. Il sait comment il faut concevoir les interfaces hommes/ordinateurs pour qu'elles ne soient pas en situation d'échec. Il sait, dans une certaine perspective historique d'un temps dont il a fait l'expérience que certaines conditions réunies débouchent toujours sur un échec, alors que d'autres sont toujours couronnées de succès. C'est un cas à part, isolé et parfois mis à l'écart par tous, mais surtout par les historiens. Abraham Briloff (1972, 1976, 1981) est un bon représentant de cette catégorie. Tous ces personnages qui ne se ressemblent pas, sont des praticiens et ils n'ont pas, c'est évident, les mêmes besoins en matière d'histoire de la comptabilité.

L'univers de tous ces praticiens, qui ne sont pas toujours dignes de servir d'exemple, mais sont parfois, pour des nécessités professionnelles, plongés dans le passé, est plutôt étranger à l'univers de la comptabilité tel qu'il est décrit par les historiens. Les historiens professionnels ont des méthodes établies, orthodoxes, que nous ne discuterons pas. Ils considèrent qu'elles sont scientifiques, rigoureuses et éprouvées. Elles sont tellement scientifiques, rigoureuses et éprouvées, que de très grands esprits de ce temps refusaient de se considérer comme historiens, que ce soit Raymond Aron, qui a pourtant écrit *Introduction à la philosophie de l'histoire*, (1938 a, 1938 b), ou Michel Foucault qui lui aussi récuse le titre d'historien, peut être par déception, après avoir écrit *Archéologie du savoir* (1969). Certains considèrent qu'on n'est pas historien si on n'a pas passé l'agrégation d'histoire, d'autres qu'on est historien seulement quand on est professeur d'université, membre de l'Ecole pratique des hautes études en sciences sociales ou auteur d'articles dans des revues historiques telles que les *Annales*⁴. Pour notre part, nous pensons qu'on peut être un historien reconnu, un expert dans l'exploitation des archives et des documents, et avoir un niveau très faible de connaissances comptables. Le révérend père Vincent Schiel, qui a donné une excellente traduction du *Code d'Hammourabi* (Schiel, 1904), a aussi donné un ouvrage sur les comptabilités proto-élamites (Schiel, 1935) qui montre à la fois son expertise en langues anciennes et sa faiblesse en matière de comptabilité. Dans le même ordre d'idées, Paul Benoit, agrégé d'histoire (Benoit, 1989) définit ainsi la comptabilité en partie double : "Comptabilité en partie double" :

⁴ La revue *Annales, Histoire, Sciences sociales* a été fondée par deux historiens, Marc Bloch et Lucien Febvre en 1929. Toujours publiée, son titre a été modifié à cinq reprises, mais elle est à l'origine d'une des écoles françaises historiques les plus connues.

"comptabilité complexe, utilisant de nombreux comptes, mais obligeant surtout à porter pour chaque opération deux écritures, l'une en crédit, l'autre en débit, afin que le solde soit toujours nul" : cette définition est fautive sur plusieurs points fondamentaux. Nous pourrions aussi évoquer l'histoire de la normalisation comptable internationale : pour les historiens, il y a beaucoup d'anecdotes, mais ce sont les résolutions des difficultés purement techniques, qui ont fait avancer la normalisation, pas l'histoire, même si l'histoire, dans ce processus, a joué un grand rôle. L'histoire de la comptabilité, leur histoire de la comptabilité en tout cas, semble utile aux historiens. Mais l'histoire de la comptabilité est-elle utile aux professionnels ? Et quel type d'histoire ?

2 - L'histoire de la comptabilité est-elle utile aux professionnels ?

Dans les marines de guerre des pays développés, on peut naviguer sans savoir nager, sans jamais voir la mer. Les ordinateurs, les automates, les satellites, les radars, les sonars, ont des milliers d'yeux servant de prothèses aux combattants. Mais le personnel maritime sait-il vraiment naviguer ? A-t-il le sens de la mer indispensable aux vrais marins ? Non. C'est pourquoi, dans le cursus de formation des futurs officiers de marine, un temps important est consacré à naviguer sur des bateaux témoins de l'histoire de la navigation, des bateaux à voile (Monaque, 1995). Le bateau à voile, degré zéro de la navigation, est aussi celui qui donne la meilleure sensation de la mer, des variations des vents, lus sur les changements de couleur de la mer, du sens des courants, du sens des signaux faibles avant-coureurs. Nous pensons que l'histoire de la comptabilité, quel que soit le mot qu'on utilise pour la qualifier de manière précise et la connaissance des vieux systèmes comptables ont une utilité du même genre : avant de devenir un expert en informatique appliquée à la comptabilité, en réseaux de communications, en normes internationales, il est bon d'avoir le sens comptable. Le banal sens comptable commun fondé sur l'arithmétique élémentaire et le droit de base. Or le sens comptable s'apprend, comme le sens de la mer fondamental, avec des techniques séculaires, même si elles ne sont pas classées dans les bonnes cases par les historiens. Nous l'avons déjà dit en paraphrasant Paul Veyne, la plus intéressante partie de ce qu'on pourrait savoir de la comptabilité, il ne faut pas la demander à l'histoire. L'histoire de la comptabilité telle qu'elle peut être transmise par des praticiens non historiens, permet d'affiner ce sens comptable indispensable aux professionnels en devenir. Le rôle des comptables, comme le rôle des

marins, a des fondements immémoriaux, archaïques, mais toutes les techniques modernes ne peuvent pas en faire abstraction. Les professionnels ont aussi besoin de cadres de références. Ces cadres de références, sans être historien, on peut facilement les trouver, chez Moonitz (1961), chez Mattessich (1964, 1995), chez Paton (1922, 1932), chez Littleton (1933, 1953), dans les textes de l'AAA (1977). Les professionnels qui ont l'ambition d'être autre chose que des comptables ordinaires ne peuvent pas faire abstraction des grands précurseurs et des grandes institutions qui ont posé les fondations de la comptabilité en devenir, même s'ils ne deviennent pas des historiens émérites. Quand on veut progresser dans les disciplines comptables, on ne décide pas de faire de l'histoire pour se rendre intéressant : la dimension historique finit par s'imposer d'elle-même, au-delà des chapelles historiques. Dans la résolution de certains problèmes quantitatifs, on a trouvé des solutions efficaces, des artefacts à rationalité limitée au sens de H.A. Simon (1969). Avons-nous vraiment besoin de savoir quand ces outils artificiels ont été découverts, s'il y avait un ou plusieurs auteurs, s'il y avait des documents, des témoignages se recoupant ? Nous n'en sommes pas sûr. D'autre part, si nous relisons de vieux textes sur les fusions et les consolidations, on constate parfois qu'ils contiennent de grossières erreurs de calcul qui n'ont jamais été signalées par les historiens. Il n'est pas inintéressant de savoir pourquoi ces erreurs ont été faites, mais les circonstances précises et détaillées de ces fautes valent-elles la peine de s'attarder sur les circonstances historiques de leur génération ? Qui n'a pas été acculé à faire une approche par les risques, ou n'a pas été vivement critiqué à cause de l'*expectation gap* ne peut pas vraiment comprendre de quoi il s'agit. Souvent, les épistémologues sont beaucoup plus utiles que les historiens dans la justification théorique de solutions pratiques. Constamment la comptabilité est sur le fil du rasoir, entre la pratique de techniques qui ressemblent à des mathématiques, et la justification des ces techniques avec des méthodes qui ont l'aval des historiens. Répétons-le, tous les professionnels ne sont pas fabriqués dans le même moule : il est vrai que l'on peut faire de la comptabilité sans faire de l'histoire, sans faire d'histoire, mais les professionnels les plus concernés, soit par leurs responsabilités techniques, soit par leurs responsabilités organisationnelles ou institutionnelles, on besoin de connaître quelque chose qui ressemble à l'histoire. Imaginons le président d'un institut d'experts comptables, au hasard le Conseil supérieur de l'Ordre des experts comptables,

ne connaissant absolument rien à l'histoire de son institution : comment le prendre au sérieux ? Comment prendre au sérieux ses motivations et ses objectifs futurs ? De même que les policiers peuvent vivre sans police scientifique, mais à un moment donné, ils doivent avoir recours à cette sorte d'histoire qu'est la police scientifique. C'est la même chose pour les praticiens et l'histoire de la comptabilité.

Nous voulons bien qu'on mette à notre disposition une méthode, une science, qu'on appellerait comptabilité scientifique, différente de la science comptable et de la théorie comptable et qui nous aiderait à comprendre et à expliquer nos difficultés comptables. Il ne suffit pas de recueillir des témoignages de professionnels, même s'ils sont parfaits et éclairants (Audio tapes de Littleton et de Paton⁵) pour aider les praticiens. Ces témoignages, précieux ou indispensables, ne remplacent pas ceux recueillis par des non historiens comme Bouwman (1978) ou Simon & Prietula (1989). Que l'on ne voie pas ici une opposition à l'histoire professionnelle : nous avons un grand respect pour elle, mais cette histoire ne peut pas se contenter d'être unidimensionnelle. Nous sommes souvent prisonniers de la formation qui nous a programmés. Les comptables modernes diplômés des écoles de gestion, ont été formés et programmés par la comptabilité, les mathématiques, le droit et l'économie. On peut regretter qu'ils n'aient pas plus étudié l'histoire, la littérature et la philosophie. Pour traiter les problèmes comptables, on a souvent besoin d'informatique, de statistiques multidimensionnelles, de droit, mais aussi d'histoire de la comptabilité, nous en sommes persuadés. Mais le fait d'utiliser des connaissances et une expérience en informatique, recherche opérationnelle, intelligence artificielle, ingénierie financière, droit ou histoire ne fait pas des comptables des spécialistes de ces matières. Malgré cela, toutes ces disciplines leur permettent d'élargir leur horizon comptable et il faut leur en être reconnaissant.

⁵ A. C. Littleton : Interrogé par ses deux anciens étudiants V. Zimmerman et C. A. Moyer. Distinguished Accountants Videotapes Series n° 7, Archives of The Academy of Accounting Historians and The University of Mississippi School of Accountancy. W.A. Paton : Audiotape of 19 December 1981 interview with W. A. Paton conducted by Norman X. Dressel and G. J. Previts, The Accounting History Research Centre, School of Accounting, Georgia State University (120 minutes).

3 – L'histoire axiologique, une réponse aux besoins historiques des praticiens de la comptabilité

Dans la première partie, nous avons indiqué que Michel Foucault avait renoncé à se considérer comme un pur historien. Paul Veyne pense qu'il espérait voir les historiens français accepter ses idées et il avait été déçu. Veyne explique très bien ceci : "Ces historiens avaient déjà leur propre méthode ; ils n'étaient guère disposés à s'ouvrir à un autre questionnement, qui était celui d'un philosophe, dans des ouvrages qu'ils comprenaient mal et qui étaient, en effet, encore plus difficiles pour eux que pour d'autres lecteurs, car ils ne pouvaient les lire que par rapport à leur propre grille méthodologique. Ce qu'écrivait Foucault était à leurs yeux un tissu d'abstractions étrangères à la pratique historique. Les notions qu'ils trouvaient dans ses livres n'étaient pas celles dont ils avaient l'habitude et qui leur paraissait être la seule bonne monnaie de l'historien" (Veyne, 2008). Nous pensons qu'il y a le même type de distance entre les historiens et les comptables : les historiens comprennent mal les ouvrages et les documents comptables et ils les font entrer artificiellement dans leur système de pensée. Beaucoup d'historiens de la comptabilité ont d'ailleurs oublié quelques textes fondateurs de (Gaffikin, 1987 ; Flescher & Samson, 1990 ; Bricker, 1991) ou plus récents (Gaffikin, 2010). Ces auteurs ont posé les principes théoriques relatifs à l'histoire de la comptabilité et à leurs limites : il est bon de les relire périodiquement. Dans un autre domaine, Canguilhem (1968) a lui aussi constaté les difficultés d'application des méthodes de l'histoire pure à l'histoire des sciences. Peut-être que la seule façon de trouver une issue est de se référer à l'histoire axiologique, évoquée par Max Weber (1965) et reprise par Paul Veyne⁶ (1971, 1984). "L'histoire s'intéresse à ce qui a été comme ayant été ; point de vue qu'on distinguera soigneusement de celui de l'histoire de la littérature ou de l'art, qui est une discipline axiologique, définie dans ses frontières par un rapport aux valeurs : elle s'intéresse aux grands artistes, aux chefs-d'œuvre" (Veyne, 1971, p. 85). L'histoire axiologique, histoire se référant aux valeurs, dont Eduard von Hartmann et Max Weber⁷ sont des pionniers, a

⁶ Le paragraphe suivant reprend très largement l'appendice "L'histoire axiologique" de *Comment on écrit l'histoire*, de P. Veyne (1971, pp. 85-89).

⁷ Axiologie : du grec *ἀξία*, *axia*, valeur. M. Verbeeck-Boutin (2009) rappelle que ce concept, inventé par l'allemand Eduard von Hartmann en 1890 a d'abord été évoqué dans la Revue de la

pour caractéristique qu'elle "n'est pas orientée vers la recherche des faits causalement importants pour une connexion historique" (Weber, 1965). Canguilhem le notait déjà en 1968 : "L'histoire des sciences concerne une activité axiologique, la recherche de la vérité" (Canguilhem, 1968, p. 19). Pour le praticien de la comptabilité l'histoire axiologique a deux intérêts, dans un premier temps elle permet une évaluation de ses objets : quels sont les ouvrages dignes d'intérêt⁸ (et non pas quels sont les grands auteurs en comptabilité, même si le temps fait le tri des bons et des mauvais) et quelle est leur histoire axiologique. L'histoire classique juge les faits, l'expert comptable souhaite juger les valeurs et les utilités. L'histoire pure, appliquée à la littérature, aux sciences en général et à la comptabilité en particulier juge donc essentiellement des faits, ayant pour support des documents et recoupés à l'aide de plusieurs sources (pas d'histoire sans document et un seul document ne suffit pas⁹). Mais l'historien pur ne peut pas faire semblant d'ignorer ce qu'est une œuvre de comptabilité, le plus souvent un seul livre ou un seul article¹⁰. "L'idée d'une histoire des activités à valeur, qui n'est pas très nette en matière littéraire, est en revanche familière aux archéologues et aux historiens de la science" (Veynes, 1971, p. 86). Cette histoire n'est peut être pas de l'histoire pure et parfaite, mais elle a le mérite, par une approche sociologique, de faire comprendre et ressentir des éléments à la limite de l'exprimable. "L'histoire axiologique est l'histoire des œuvres qui ont mérité de demeurer, traitées comme vivantes, éternelles, et non comme relatives à leur temps : ce n'est pas moins leur histoire temporelle que l'on écrit" (Veynes, 1971, p. 87). On est ici exactement dans notre quête comptable d'histoire ; comme l'écrit Veyne elles sont considérées dans leur singularité, car elles sont valorisées, et leur époque est rapportée à elles – c'est le cas de la *Summa de arithmetica* de Pacioli (1494), du *Traité des parties doubles* de Barrême (1721), de *The Logic of Accounts* de Folsom (1873) ou encore de *The Algebra of*

France et de l'étranger (1890). Hartmann a ensuite repris ce néologisme français dans son ouvrage *Grundriss der Axiologie* (1905).

⁸ L'ouvrage de J.H. Vlaeminck (1956), est à notre avis autant un ouvrage d'histoire axiologique qu'un ouvrage d'histoire classique.

⁹ Mais alors que faire du disque de Phaïstos, découvert en 1908 par Luigi Pernier, imprimé de hiéroglyphes ? Doit-on l'oublier ?

¹⁰ Nous pouvons évoquer de nouveau l'ouvrage de E. Léautey "Questions actuelles de comptabilité" (1881), où toute une partie, consacrée à la critique de nombreuses œuvres, n'est rien d'autre que de l'histoire axiologique, très précieuse à double titre : elle nous apporte un témoignage sur ce qu'on pensait de quelques auteurs du 19^e siècle, mais aussi sur la façon de

Accounts de Sprague (1880), ou de nombreuses œuvres citées par Vlaemminck (1956) – mais elles ne servent pas à composer et à caractériser l'histoire de leur époque. L'histoire axiologique peut parfois être considérée comme une pré-histoire : l'histoire des sciences a d'abord été une histoire des inventions, des découvertes, des essais et des erreurs. Koyré (1957, 1961, 1966, 1971) a été l'un des principaux artisans du passage de l'histoire axiologique à l'histoire classique, mais de même que l'ordinateur ne remplacera jamais tout à fait le crayon et la gomme pour les comptables, l'histoire classique ne remplacera jamais tout à fait l'histoire axiologique. L'histoire axiologique est fondée sur des valeurs et des évaluations, par définition subjectives, alors que l'histoire traditionnelle souhaite faire des constats objectifs. Nous sommes conscients que la subjectivité de l'histoire axiologique peut être insupportable, lorsqu'on pose la question : quelles sont les œuvres que l'on doit retenir, quelles sont les œuvres marquantes ? La *vox populi* donne souvent des indications précieuses mais d'un siècle à l'autre l'opinion change. Beaucoup de chercheurs et de praticiens considèrent que l'ouvrage de Paton et Littleton *An Introduction to Corporate Accounting Standards* (1940) est bien supérieur à celui de Sanders, Hatfield et Moore *A Statement of Accounting Principles* (1938) qui traitent tous les deux des mêmes sujets, ou que l'ouvrage de Cole *Bookkeeping, Accounting and Auditing* (1914), est l'un des plus mauvais jamais écrits en langue anglaise. Cependant, des auteurs comme Mair (1736, 1763), Marsh (1830), Van de Linde (1898), Tipson (1902), Esquerré (1914), Kester (1916), Greendlinger (1912), Nicholson (1923 a, 1923 b), Finney (1924, 1937), qui n'ont pas la faveur des historiens officiels, ni des grandes bibliothèques, ni même des spécialistes, ont écrit des livres et présenté des travaux qui sont très utiles dans les réflexions approfondies et le perfectionnement des professionnels. Parler d'eux, est-ce faire de l'histoire ? Comparer leur œuvre assez modeste à celle d'auteurs plus remarquables, est-ce faire de l'histoire ? Relever que des thèses d'histoire de la comptabilité oublient des pionniers très connus, est-ce faire de l'histoire ? Classer subjectivement et personnellement les auteurs en bons, moyens, mauvais, est-ce faire de l'histoire ? La question reste posée.

penser de Léautey et sur ses critères d'évaluation et sur ses repères techniques qui peuvent désormais être jugés par la postérité.

Conclusion

Les historiens ont le droit de s'intéresser à l'histoire de la comptabilité et de l'analyser avec leurs propres méthodes et leurs travaux sont indispensables. Mais ils ne doivent pas perdre de vue le côté unidimensionnel de leurs travaux. L'histoire faite par les historiens malgré tout son intérêt peut être enrichie par d'autres dimensions fournies par certains praticiens, pas par tous, mais les plus impliqués d'entre eux dans l'évolution de la connaissance comptable fondamentale et dans la gestion réaliste des institutions comptables professionnelles. Une autre histoire, une autre discipline dérivée ou auxiliaire de l'histoire leur est peut-être nécessaire et reste à inventer. Nous avons proposé, en quelque sorte dans l'urgence, pour les aider, de revenir sur un concept peu répandu, pas très nouveau, mais bien vivant, l'axiologie et l'histoire axiologique fondées sur la prise en compte des jugements de valeur et des évaluations. Le débat est ouvert, nous souhaitons qu'il soit alimenté par des arguments pour ou contre qui lui permettront d'avancer et de rapprocher les praticiens et les chercheurs en histoire de bonne volonté.

Références

- AAA American Accounting Association (1977), *A Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*, Sarasota.
- Aron R. (1938 a), *Introduction à la philosophie de l'histoire*, Thèse de doctorat ès lettres, université de Paris.
- Aron R. (1938 b), *Introduction à la philosophie de l'histoire. Essai sur les limites de l'objectivité historique*, Paris, Gallimard.
- Benoit P. (1989), "Calcul, algèbre et marchandise", in *Eléments d'histoire des sciences*, Michel Serres éditeur, Bordas, p. 199.
- Barrême M. (1721), *Traité des parties doubles ou méthode aisée pour apprendre à tenir en parties doubles les livres du commerce & des finances*, Paris, Jean-Geoffroy Nyon.
- Bouwman M.J. (1978), *Financial diagnosis: a cognitive model of the Process involved*, Ph.D. thesis, Carnegie-Mellon University, Pittsburg.
- Bricker R.J. (1991), "The Importance of History for Accounting Research", *Abacus*, Vol. 27, n° 1, pp. 72-77.
- Briloff A.J. (1981), *The Truth about Corporate Accounting*, New York, Harper Collins.
- Briloff A.J. (1976), *More Debits than Credits*, New York, Harper & Row.
- Briloff A.J. (1972), *Unaccountable Accounting*, New York, Harper & Row.
- Canguilhem G. (1968), *Etudes d'histoire et de philosophie des sciences*, Paris, Librairie philosophique J. Vrin.

- Cole W.M. (1914), *Bookkeeping, Accounting and Auditing*, Chicago, Washington Institute, Whitman Publishing co.
- Degos J.G. (2010), *La saga de la comptabilité et de l'expertise comptable*, Paris, Spirit of Orion.
- Degos J.G. (1998), *Histoire de la comptabilité*, Paris, Presses universitaires de France.
- Degos J.G. (1995), "Research Methods in Accounting History", in *Encyclopedia of the History of Accounting and Accounting Thought*, directed by M. Chatfield and R. Vangermeersch, Garland Publishing (New York).
- Degos J.G., Leclère D. (2009), "Enregistrement comptable", in *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Bernard Colasse éditeur, 2^e édition, Economica.
- Escarpit R., Dulck J. (1954), *Guide anglais*, Paris, Hachette.
- Esquerré P.J. (1914), *The Applied Theory of Accounts*, New York, Ronald Press Company.
- Flesher D.L., Samson W.D. (1990) "What is publishable accounting history research: an editorial view", *The Accounting Historians Journal*, Vol. 17, n° 1, June.
- Finney H.A. (1922), *Consolidated Statements for Holding Company and Subsidiaries*, New York, Prentice Hall.
- Finney H.A. (1932), *Introduction to Principles of Accounting*, New York, Prentice Hall.
- Folsom E.G. (1873), *The Logic of Accounts*, New York, A.S. Barnes.
- Foucault M. (1969), *L'archéologie du savoir*, Paris, Gallimard.
- Gaffikin M.J.R. (2010), "What is (Accounting) History", 6th Accounting History Congress, "Accounting and the State", Victoria University, Wellington, New Zealand, 18-21 August.
- Gaffikin M.J.R. (1987), "The Methodology of Early Accounting Theorists", *Abacus*, Vol. 23, n° 1, pp. 17-30.
- Greendlinger, Leo (1912), *Accounting, theory and practice*, New York, Alexander Hamilton institute.
- Hartmann E. von (1890), "L'axiologie et ses divisions", *Revue de la France et de l'étranger*, juillet - décembre, vol. XXX, pp. 466-479
- Hartmann E. von (1905), *Grundriss der Axiologie oder Wertwägungslehre*, Bad Sacha im Harz.
- Kester R. B. (1916), *Accounting theory and practice*, New York, The Ronald Press Company.
- Koyré A. (1957), *Du monde clos à l'univers infini*, trad. Raïssa Tarr. Paris, Gallimard.
- Koyré A. (1961), *La Révolution astronomique : Copernic, Kepler, Borelli*, Paris, Hermann.
- Koyré A (1966), *Études d'histoire de la pensée scientifique*, Paris, Gallimard.
- Koyré A. (1971), *Etudes d'histoire de la pensée philosophique*, Paris, NRF, Bibliothèque des idées.
- Larchey L. (1888), *Les cahiers du capitaine Coignet (1776-1850)*, Paris, Hachette.
- Léautey E. (1881), *Questions actuelles de comptabilité et d'enseignement commercial*, Guillaumin et Cie, Paris.
- Lemarchand Y., Nikitin M., Zimnovitch H. (2009), "Recherche historique en comptabilité et contrôle" in *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Bernard Colasse éditeur, 2^e édition, Economica.

- Littleton A.C. (1933), *Accounting Evolution to 1900*, New York, American Institute Publishing Company.
- Littleton A.C. (1953), *Structure of Accounting Theory*, Monograph n° 5, American Accounting Association.
- Mair J. (1736), *Book-keeping methodiz'd*, Edinburgh, John Bell & William Creech.
- Mair J. (1763), *Book-keeping Moderniz'd*, Edinburgh, Sands, Murray & Cochran.
- Marsh C.C. (1830), *The Science of Double-entry Bookkeeping*, Tower, Philadelphie.
- Mattessich, Richard (1964) *Accounting and analytical methods*, Howewood, IL: R.D. Irwin, Inc.
- Mattessich, Richard (1995) *Critique of accounting: examination of the foundations and normative structure of an applied discipline*, Westport, CT: Quorum Books.
- Monaque R. (1995). *L'École de guerre navale*, Vincennes, Service historique de la marine.
- Moonitz M. (1961), *The Basic Postulates of Accounting*, Accounting Research Study, n° 1, New York, AICPA.
- Paton W.A. (1922) *Accounting Theory, With Special Reference to the Corporate Enterprise*, New York: The Ronald Press Co.
- Nicholson J.L. (1923 a), *Theory of Accounts*, Scranton, International Textbook Company.
- Nicholson J.L. (1923 b), *Consignments and Consolidated Statements*, Scranton, International Textbook Company.
- Pacioli Luca (1494), *Summa de arithmetica geometria proportioni et proportionalita*, Venise, Paganino de Paganini (British Library cote: I.B. 23 272)
- Paton W.A. (1932) *Accountants' Handbook*, New York: The Ronald Press Co.
- Paton, W.A., Littleton A.C. (1940), *An Introduction to Corporate Accounting Standards*. American Accounting Association, Monograph No. 3, New York, American Accounting Association.
- Prietula M.J., Simon H.A. (1989), "The Experts in your Mist", *Harvard Business Review* n° 1, January February.
- Ricœur P. (2000), *La mémoire, l'histoire, l'oubli*, Seuil.
- Ricœur P. (1984), *Time and narrative*, volume one, University of Chicago Press.
- Ricœur P. (1985), *Temps et récit, tome 1, l'intrigue et le récit historique*, Points Seuil.
- Ricœur P. (1955), *Histoire et vérité*, Seuil.
- Sanders T.H., Hatfield H.R., Moore U. (1938), *A statement of Accounting Principles*, New York, American Institute of Accountants.
- Schiel V. (1935), *Textes de comptabilité proto-élamites*. Troisième série. (Mémoires de la Mission Archéologique de Perse. 26. Mission en Susiane), Paris, Ernest Leroux.
- Scheil V. (1904), *La loi de Hammourabi*, Paris, Ernest Leroux.
- Simon H.A. (1969), *The Science of Artificial*, Cambridge MIT Press.
- Sprague C.E. (1908), *The Philosophy of Accounts*, New York, publié par l'auteur.
- Tipson F.S. (1902), *The Theory of Accounts*, New York, Frederic Tipson and Isaac Mendoza.
- Van de Linde G. (1898), *Bookkeeping and other papers*, London, Blades, East & Blades.
- Verbeeck-Boutin M. (2009), "De l'axiologie", *CeROArt* n° 4, [On line], 29 octobre, <http://ceroart.revues.org/index1298.html>.
- Veyne P. (2008), *Foucault, sa pensée, sa personne*, Paris, Albin Michel.
- Veyne P. (1984), *Writing history, Essay on Epistemology*, Wesleyan University Press.

Veyne P. (1971), *Comment on écrit l'histoire, Essai d'épistémologie*, L'univers historique, Seuil.

Vlaemminck J.H. (1956), *Histoire et doctrines de la comptabilité*, Editions du Treurenberg et Dunod, Bruxelles et Paris.

Weber E. (1984), "History is what Historians Do", *New York Times Book Review*, July 22, pp..

Weber E. (1971), *A modern history of Europe*, W.W. Norton and Co., New York.

Weber M. (1965), *Essais sur la théorie de la science*, Paris, Plon, collection Recherches en sciences humaines.