L'émergence de la fonction comptable en France

Pierre Labardin

▶ **To cite this version:**

Pierre Labardin. L'émergence de la fonction comptable en France. Histoire. Université d'Orléans, 2008. Français. NNT : . tel-00487687

HAL Id: tel-00487687
https://theses.hal.science/tel-00487687

Submitted on 30 May 2010

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.

UNIVERSITÉ D'ORLÉANS

ÉCOLE DOCTORALE SCIENCES DE L'HOMME ET DE LA SOCIETE
LABORATOIRE ORLÉANAIS DE GESTION

THÈSE

présentée par :
Pierre LABARDIN

soutenue le : **04 JUIN 2008**

pour obtenir le grade de : **Docteur de l'université d'Orléans**
Discipline/ Spécialité : Sciences de gestion

L'émergence de la fonction comptable en France

THÈSE dirigée par :
Marc NIKITIN Professeur, Université d'Orléans

RAPPORTEURS :
Anne PEZET Professeur, Université de Paris IX Dauphine
Yannick LEMARCHAND Professeur, Université de Nantes

JURY :
Henri ZIMNOVITCH Professeur, Université de Paris XI Président du jury
Dominique BESSIRE Professeur, Université d'Orléans
Henri BOUQUIN Professeur, Université de Paris IX Dauphine

Remerciements

Je tiens à remercier les nombreuses personnes qui m'ont apporté leurs concours dans la réalisation et l'aboutissement de mon projet. D'un point de vue scientifique, Marc Nikitin, tout en m'éclairant de ses avis et conseils judicieux, m'a toujours laissé une grande liberté, tant dans le choix de ma problématique, de mes approches théoriques que dans celui du terrain sur lequel travailler. Sur ce dernier point, la culture historique de Yannick Lemarchand m'a permis d'explorer des pistes auxquelles je n'aurais jamais pensé seul. Je voulais aussi remercier Dominique Bessire, Anne Pezet et Henri Zimnovitch pour leurs nombreuses remarques formulées tout au long de mon travail et de ma présoutenance en juin 2007. Enfin, je suis reconnaissant à Henri Bouquin d'avoir contribué à forger mon goût pour l'histoire en D.E.A..

Dans le cadre de ma thèse, j'ai eu la chance de bénéficier de l'ambiance très sympathique du L.O.G. qui m'a beaucoup aidé dans les moments difficiles et plus particulièrement Charlotte Périgault, Dragos Zelinschi, Rahma Chekkar et Imen Hannachi.

Les thèses en histoire impliquent un travail en archives particulièrement important et on se retrouve souvent tributaire des archivistes. Je voudrais ici exprimer ma reconnaissance à tous les employés des services d'archives où je me suis rendu (ceux des Archives du Monde du Travail, des Archives Départementales du Cher, du Loir-et-Cher et de l'Indre-et-Loire, des Archives Municipales de la ville de Briare ou du groupe Altadis et du Crédit Lyonnais). Cependant, je me sens une dette toute particulière envers les archivistes du groupe Saint-Gobain. Le quatuor (Catherine Bigot, Nathalie Duarte, Sabrine Gillespie-Lecuyer et Thierry Villenaud) a su me proposer des boîtes d'archives qui répondaient à mes questions et qui parfois même les devançaient.

Le travail en archives oblige aussi de nombreux déplacements : merci encore à Reynald, Jean Bernard, Valérie et Guillaume qui ont eu la gentillesse de m'héberger à Paris et à Lille et parfois de me remonter le moral. Je voudrais enfin remercier plus particulièrement mes parents, qui ont relu les différentes versions de cette thèse, Julien, pour m'avoir supporté au quotidien ainsi qu'Alf et Belzébuth, pour leurs présences réconfortantes.

SOMMAIRE

PROLOGUE 3

INTRODUCTION 5

PREMIERE PARTIE : FONDEMENTS THEORIQUES ET METHODOLOGIQUES 13

CHAPITRE 1 : LE CHOIX DES OUTILS THEORIQUES 15

CHAPITRE 2 : ASPECTS METHODOLOGIQUES 37

DEUXIEME PARTIE : GERER LA COMPTABILITE A L'AGE CLASSIQUE 61

CHAPITRE 3 : LA TECHNIQUE COMPTABLE COMME REPRESENTATION ORDONNEE DE LA REALITE 63

CHAPITRE 4 : UN PERSONNEL COMPTABLE RESTREINT ET LOYAL 79

CHAPITRE 5 : DES PRATIQUES ORGANISATIONNELLES DOMINEES PAR DES USAGES DESORDONNEES 103

TROISIEME PARTIE : LES NOUVELLES STRUCTURES DU MARCHE DU TRAVAIL CHEZ LES *COMPTABLES* 115

CHAPITRE 6 : LA NAISSANCE D'UN SAVOIR SUR L'ORGANISATION AU XIX^{E} SIECLE 119

CHAPITRE 7 : DE NOUVEAUX LIEUX DE SAVOIR 147

QUATRIEME PARTIE : GERER LA COMPTABILITE A L'AGE MODERNE 189

CHAPITRE 8 : UNE TECHNIQUE COMPTABLE NORMEE 191

CHAPITRE 9 : LA MASSIFICATION DES SERVICES COMPTABLES 217

CHAPITRE 10 : L'INVENTION DE LA FONCTION COMPTABLE 275

CONCLUSION 323

ETAT DES SOURCES 335

BIBLIOGRAPHIE 350

PROLOGUE

Nous sommes dans les années 1860. André Fauvel dirige la banque du même nom à Paris. Celle-ci ne connaît pas de difficultés économiques quand on découvre un matin qu'une somme de 350 000 francs a disparu de la caisse. Ces fonds étaient parvenus la veille, à la demande du caissier, Prosper Bertomy. Quand ce dernier arrive le matin, il est interrogé, arrêté, puis vite convaincu d'avoir dérobé l'argent. En effet, seuls le directeur et le caissier disposaient de la clé du coffre, et qui, sinon le caissier, savait que les 350 000 francs étaient arrivés la veille ? La suite montrera que l'affaire est beaucoup plus compliquée qu'il n'y paraît et que le malheureux caissier est victime d'une diabolique machination…

Le scénario peut aujourd'hui paraître banal, mais c'est celui d'un des premiers romans policiers français, *Dossier 113*, d'Emile Gaboriau, publié en 1867. Un des ressorts de ce genre littéraire est le contraste entre l'apparente simplicité des faits (un vol avec un suspect ayant un mobile et pas d'alibi dans notre cas) et la complexité de la réalité qui va se faire jour à la fin du roman. L'opposition entre les deux en introduit une autre sous-jacente dans l'ouvrage.

La première hypothèse, celle de la culpabilité du caissier, est celle de la tradition, de l'habitude, de la routine : la fonction de celui-ci, qui plus est dans une banque, est en effet de s'assurer que l'argent est bien là où il doit être. Il en découle un salaire élevé pour le caissier[1] d'autant qu'il existe une proximité forte avec André Fauvel. Bertomy est depuis longtemps fiancé avec la nièce du banquier, nièce que ce dernier avait recueillie à la mort du père de celle-ci. Il est vrai qu'en dépit de son jeune âge, 19 ans, le jeune Bertomy est très lié avec le directeur : le père du caissier est en effet un ami de ce dernier. Quelques années avant les faits, André Fauvel lui avait promis de s'occuper de son fils, et c'est ainsi qu'il lui procura cette place de caissier[2]. On retrouve notamment la figure tutélaire du caissier, l'organisation traditionnelle de la banque (une grande salle avec des guichets, puis la comptabilité et enfin la caisse centrale d'où paraît venir le pouvoir[3]).

Un autre roman policier publié à la même époque (1864), *Henry Dunbar*, de Mary-Elizabeth Braddon, développe encore plus la nature de la relation existant entre l'employé comptable en général et son patron : le livre repose sur la comparaison de deux vies que tout

---

[1] En effet, Bertomy dira au juge : « mes appointements et ma part d'intérêt dans les bénéfices [représentent] quatorze mille francs » (p.84).
[2] Fauvel déclare ainsi à Bertomy : « voici quinze ans que vous m'avez été confié par votre père » (p.16)
[3] p.6-7.

oppose. D'un côté, il y a le caissier vertueux, Clément Austin, fils d'un caissier modèle[4], lui-même fidèle dans le moindre de ses comportements[5]. De l'autre, il y a Joseph Wilmot, employé qui falsifia dans sa jeunesse une signature[6]. La sanction sociale sera immédiate et perdurera. Il ne peut garder longtemps son emploi même pour une faute lointaine[7]. Et, preuve ultime de la justesse de cette sanction sociale : c'est Joseph Wilmot qui commettra le meurtre qui sous-tend l'intrigue de l'ouvrage.

Mais, ne l'oublions pas, cette organisation, apparemment séduisante, fondée sur la proximité entre le *comptable*[8] et son patron, c'est aussi celle qui n'a pas réussi à déjouer le vol qui vient de se produire dans le livre de Gaboriau. A côté de cette organisation ancienne, le roman met en avant l'Inspecteur de la Sûreté Lecoq qui va se faire fort d'innocenter le malheureux caissier. Pour cela, il utilise sa méthode qui se fonde sur un examen attentif des faits, des mobiles et du passé de chacun des protagonistes[9]. Sa démarche se veut rigoureuse, pleine d'ordre, *scientifique* en un mot. Mais cette méthode, c'est aussi, en creux, la critique virulente de l'organisation actuelle de la banque et de son manque d'ordre : en effet, si l'on avait fait venir les fonds le matin même et non la veille[10], le vol n'aurait pu avoir lieu. Cette méthode, c'est finalement l'ébauche d'une autre organisation que celle existant : une organisation fondée sur des règles, une rigueur et un savoir, une science.

Cela permet une autre interprétation des livres de Gaboriau et Braddon : la description d'une organisation comptable et financière ancienne en même temps que la description des faiblesses de celle-ci ; en d'autres termes, la nécessité d'en construire une meilleure. Dans un autre genre, notre thèse est finalement la même histoire.

---

[4] « Son père y avait vécu trente ans, et il était mort aux services de Dunbar et Dunbar. Il avait été l'employé favori des deux frères » (p.298).

[5] Quand Austin veut quitter la banque Dunbar pour des raisons affectives, son patron lui demande s'il a trouvé ailleurs des conditions plus favorables. Austin répond : « vous me faîtes injure, monsieur, en supposant que je suis capable de vous quitter parce que j'y trouve mon avantage » (p.299).

[6] « Il [NDLA : Henry Dunbar] avoua qu'il avait besoin du secours de mon frère [NDLA : Joseph Wilmot], très habile à imiter les écritures, pour contrefaire la signature de lord Vanlorme. […] Hélas ! messieurs, le pauvre enfant imprudent aimait beaucoup son maître et il consentit à l'aider » (p.15).

[7] Margaret, la fille de Wilmot raconte ainsi : « mon père trouvait un emploi, travaillait avec ardeur, et nous vivions parmi des gens respectables. Mais bientôt, trop tôt hélas ! tout nouvel espoir d'une existence honnête lui était ravi. Ses patrons entendaient dire quelque chose sur son passé : mon père n'était pas un homme en qui l'on pût avoir confiance, on courait un certain risque en l'employant… Mon père ne rencontra jamais un bon chrétien qui voulut courir ce risque dans l'espoir de sauver une âme, il ne rencontra jamais personne d'assez généreux pour tendre la main au réprouvé et lui dire : « je sais que vous avez mal agi dans le passé, je sais que votre réputation est flétrie, mais j'oublie tout, et je veux vous aider à racheter la faute commise. » Si mon père eût trouvé un ami pareil, un bienfaiteur, il eût vécu bien différemment » (p.178)

[8] Le mot comptable figure en italique quand il désigne l'ensemble des comptables. Cf. chapitre 2, section 1.2.

[9] Lecoq fustige notamment la « police de fantaisie » (p.109) d'un de ses adjoints.

[10] Le directeur avait toutefois donné des instructions dans ce sens que le caissier n'a pas suivi : « mon caissier avait la consigne d'attendre toujours à la dernière heure pour envoyer chercher les fonds qui étaient déposés à la Banque de France » (p.22).

Introduction

> « Moshe dit : « Vous connaissez la différence entre un comptable anglais et un comptable sicilien ? » Il attendit. « Non ? Vous voulez que je vous la dise ? » dit-il. Je vous la dis ? » « Dites », dit Papa. « L'Anglais, dit Moshe, peut dire combien de gens mourront chaque année. Le Sicilien peut vous donner leurs noms et leurs adresses » (Adam Thirlwell, *Politique*, Points, p.43).

Comment organise-t-on la comptabilité ? Derrière cette question très simple, se cache souvent aujourd'hui une réponse qui ne l'est pas moins : on confie ces tâches à un ensemble de salariés qui forment un service comptable. On voit bien à ce qu'il renvoie : des salariés de qualifications différentes sont regroupés dans un espace et un temps bien définis pour accomplir des tâches très précises. Les techniques sont connues, s'organisant autour d'un plan comptable et de progiciels de gestion intégrés. Cette solution semble à première vue tellement satisfaisante qu'elle paraît presque naturelle : on a du mal à imaginer comment on pourrait organiser autrement la comptabilité.

La crise des entreprises bureaucratiques ou des administrations (dont Michel Crozier avait déjà pressenti les limites dès 1963 dans *Le phénomène bureaucratique*[11]) a conduit à une remise en cause des services comptables de nombreuses entreprises. Alors qu'aujourd'hui les logiques de compétence remplacent dans des entreprises dites apprenantes les techniques bureaucratiques fondées sur la qualification (du moins dans les discours), il nous a semblé intéressant de revenir aux origines de ce modèle pour en comprendre les origines économiques, sociales et culturelles. Ce retour aux sources est d'autant plus important que la constitution des services comptables s'est opérée en opposition à l'apparente désorganisation de la production comptable du XVIII^{e} et du début du XIX^{e} siècle. Ce travail est apparu nécessaire quand nous nous sommes aperçu de certaines similitudes existant entre les modes organisationnels du XVIII^{e} siècle et ceux d'aujourd'hui. D'une certaine manière, l'étude de la naissance des services comptables constitue le chemin inverse de celui s'étant produit ces dernières années avec l'apparition d'organisations plus souples fondées sur la compétence[12], même si les différences entre les modes d'organisation contemporains et ceux du XVIII^{e} siècle demeurent sensibles.

---

[11] Dans cet ouvrage, Michel Crozier développe deux exemples : l'un, resté fameux, qui concerne un monopole d'Etat ressemblant fortement à la SEITA et l'autre, moins connu, qui concerne l'agence comptable d'un grand ministère. Ce deuxième exemple nous rappelle à quel point l'organisation comptable et le modèle bureaucratique sont historiquement liés.

Cette recherche s'avère d'autant plus importante que la majeure partie des travaux historiques portant sur les *comptables* se centre sur la profession libérale, délaissant largement la réalité du travail comptable du quotidien dans les entreprises comme le notait déjà Roslender [1996] :

> "There is clearly a need for a history of the emergence and development of the conditions of accounting labour" (p.469).

1. La problématique de recherche

La constitution de grands services comptables dans les grandes entreprises est un phénomène que l'on peut faire remonter à la fin du XIX[e] siècle que ce soit dans une banque comme la Société Générale (Bonin [2006], p.562-575) et le Crédit Lyonnais (Omnès [1997]) ou dans les grandes industries comme Saint-Gobain[13]. Le mouvement correspond assez logiquement à l'essor d'une nouvelle catégorie sociale, celle des employés. Il paraît difficile de se fier aux statistiques officielles de la période vu l'imprécision de la définition même d'employé (Zerner [1985]). Néanmoins, comme le rappelle Gardey [2001], d' « un peu plus de 800 000 en 1866, le nombre des « employés » s'élève à plus de 3 millions en 1936 » (p.44).

Dans ces conditions, l'apparition des services comptables pourrait sembler assez évidente : elle serait le simple résultat de l'augmentation de la taille des entreprises (Woronoff [1998], p.416). A priori, cette explication paraît d'ailleurs assez séduisante. Le travail de bureau, initialement effectué par les patrons, aurait été progressivement délégué à des employés de bureau au fur et à mesure du développement de l'entreprise. Cette théorie dite de la délégation a été défendue par des auteurs comme Fritz Croner dans les années 1950 (Kocka [1989], p.16-17). Des travaux plus récents comme ceux de Jürgen Kocka [1989] pour l'Allemagne ou Delphine Gardey [1995] ont nuancé et complété la thèse de Croner. Le premier, sans nier la théorie de la délégation, invoque d'autres facteurs (nouvelles répartitions des tâches, mutations technologiques et sociales) quand la seconde s'intéresse à l'identité sociale de l'employé de bureau en la définissant par rapport à l'attachement au lieu de travail.

Il nous semble que deux autres raisons permettent de relativiser au moins partiellement la théorie de la délégation. Le premier contre-exemple nous est fourni par la Compagnie de Saint-Gobain qui regroupe plus de 1200 salariés en 1764 (Pris [1981], p.387). Si l'on en croit

---

[12] D'une certaine façon, nous pourrions présenter cette alternative comme un de ces dilemmes récurrents dont parle Marc Nikitin [2006] pour définir une problématique de sciences de gestion.

[13] En 1873, il n'y a encore que 7 *comptables* travaillant au siège. En 1912, ils sont 74. 1L2 et 1L41. Archives Saint-Gobain.

le raisonnement de Croner, les tâches administratives devaient être largement déléguées. Or, comme le montre un document de 1761[14], il n'y a pas, à cette époque, un seul teneur de livres. Le caissier s'occupe de centraliser les écritures tandis que les différents directeurs tiennent les comptes pour ce qui relève de leur responsabilité. Au XVIII^{e} siècle, le service comptable est donc loin d'être une nécessité dans la mesure ou les tâches comptables sont parcellisées entre divers acteurs de l'entreprise.

Si l'on admet que la naissance des services comptables, suit l'augmentation du nombre de *comptables*, le cas de Saint-Gobain fournit un deuxième contre-exemple à la théorie de la délégation. En 1867, Saint-Gobain est déjà ce qu'on peut appeler une grande entreprise : elle compte 5 416 salariés dont 52 *comptables*, soit une proportion de 0,96%[15]. Si la théorie de Croner était exacte, les tâches administratives auraient déjà du être largement déléguées aussi bien au niveau du siège que des établissements où des *comptables* devaient travailler à plein temps. Le règlement de 1872[16] ne fait plus mention d'activité comptable exercée par des salariés qui ne seraient pas *comptables*. Par conséquent, on devrait observer, peu ou prou, une stabilité des effectifs comptables par rapport à l'ensemble des salariés. Pourtant, c'est à ce moment là que le nombre de *comptables* explose : en 1912, on dénombre 340 *comptables* pour 12 321 salariés, soit un taux de 2,76%[17].

Cette deuxième observation peut être généralisée. Au début du XIX^{e} siècle, le nombre de *comptables* est très limité même dans les grandes entreprises. Ainsi en est-il de la faillite Guélin à Bourges[18] qui sort de l'ordinaire du fait du montant du passif total (6 597 357,32 francs) et du nombre exceptionnel de créanciers (994). Preuve supplémentaire de l'importance de l'affaire : le rapport des syndics de faillite est imprimé, ce que l'on ne retrouve dans aucun autre rapport de l'époque[19]. En dépit de l'importance du cas, plusieurs remarques du rapport sous-entendent clairement que Guélin n'a recours à aucun teneur de livres pour ses écritures :

> « le sieur V. Guélin n'avait pas préparé son bilan » (p.2).
>
> « Ce n'est que le 16 juillet suivant que le sieur V. Guélin a monté de nouveaux livres tenus en partie double » (p.9).

---

[14] C 4-2. Archives Saint-Gobain. Cf. Annexes.
[15] 1L1 Bis. Archives Saint-Gobain.
[16] 00068/073. Archives Saint-Gobain.
[17] 1L41. Archives Saint-Gobain.
[18] 34 U 68. Archives départementales du Cher. Guélin est un négociant qui exerce aussi les fonctions de banquier.
[19] Précisons aussi que le nombre de faillites dans le Cher passe de 2 en 1827 à 8 en 1828 avant de revenir à un seul cas en 1829 (Jobert [1991], p.157). Ces huit faillites sont probablement liées aux conséquences de la faillite Guélin.

> « Chaque année, à partir du 1er janvier 1824, le sieur Guélin a commencé un nouveau journal en tête duquel se trouvent indiqués l'actif et le passif résultant des opérations antérieures » (p.10).

Les règlements des forges d'Allevard[20] ou d'Audincourt[21] constituent des cas proches : dans des usines regroupant plusieurs centaines d'ouvriers, il n'y a qu'un teneur de livres ou un commis d'écritures. Il est vrai que certains commis effectuent quelques tâches comptables selon ces règlements, mais le nombre de ceux qui exercent une fonction comptable ne dépasse jamais le seuil des 1% des salariés.

Aux forges d'Ivoy exploitées par le marquis de Vogué, il n'y a qu'un comptable pour 101 salariés en 1849 (Cardon [1996], p.140). Même constat à Saint-Quirin la même année : sur 689 salariés, il n'y a que neuf employés de bureau[22] !

Un siècle plus tard, dans l'Entre-deux-guerres, les opérations comptables ont commencé à se mécaniser. La division du travail s'applique de plus en plus ouvertement et la qualité de l'organisation semble être devenue une exigence majeure. Le dénombrement des *comptables* apporte pourtant quelques surprises : ainsi, à la Société des charbonnages du Boulonnais, en 1929, on compte trois *comptables* pour 112 salariés[23]. Au 1er janvier 1931, dans la Compagnie des Mines du Boulonnais, on trouve 1 chef comptable, 5 comptables et 1 aide-comptable pour 196 salariés, soit plus de 3,5% de *comptables*[24] ! Aux Papeteries de Saint-Maur, le pourcentage de *comptables* est aussi assez élevé[25] : en janvier 1933, pour 170 salariés, on dénombre six *comptables*. Aux forges Teliet[26] (situé dans le Jura avec un siège à Arcueil), il y a 48 salariés dont deux *comptables* en 1934. A la Société Générale des Tanneries Françaises, en 1939, on retrouve une chef comptable, un aide-comptable, une secrétaire-caissière et trois employés de bureau sans affectation, le tout pour environ une centaine d'ouvriers[27]. Bref des taux largement supérieurs à 2% du personnel effectuant des tâches comptables.

Seul le textile paraît faire exception : aux établissements Bigrat en 1929 à Argenton-sur-Creuse, pour environ 75 personnes, il n'y a qu'un comptable (Landais-Courant [2001], p.275). Comme le note Landais-Courant, « la spécialisation de ces tâches [NDLA : de

---

[20] 94 J 337. Archives départementales de l'Isère. Le règlement remonte à la période 1831-1834.
[21] 28 J. Archives départementales du Doubs. Le règlement remonte au 20 novembre 1824.
[22] AA 21[4]. Archives Saint-Gobain.
[23] Dossier *Société des charbonnages du boulonnais*. 140 AQ 3. Centre des Archives du Monde du Travail (Roubaix).
[24] Fonds du Cartex. 1994045 0005. Centre des Archives du Monde du Travail.
[25] Dossier Papeteries de Saint-Maur. 140 AQ 34. Centre des Archives du Monde du Travail (Roubaix).
[26] Dossier *Teliet*. 140 AQ 38. Centre des Archives du Monde du Travail (Roubaix).
[27] 48 J 272. Archives départementales d'Indre-et-Loire.

production] est très relative » (p.276), le travail à façon se poursuivant encore dans l'Entre-deux-guerres. Aux établissements Brisset[28], entreprise textile de la région parisienne, qui emploie 38 personnes en 1932, aucun *comptable* n'est répertorié et c'est apparemment le propriétaire Brisset père qui tient les comptes avec les conseils de l'expert-comptable Lavoissier[29]. Pour autant, d'autres entreprises textiles emploient plus de *comptables*. Il en va ainsi des établissements Cain & Rheims[30] où l'on dénombre huit *comptables*, regroupés dans un service à part pour 247 salariés.

On pourrait multiplier ainsi les exemples, le constat resterait similaire[31] : le nombre de *comptables* a augmenté plus rapidement que le nombre total de salariés dans les entreprises entre les débuts du XIX^{e} et du XX^{e} siècle. Dans ces conditions, il nous paraît difficile de nous en tenir à une explication qui se contenterait d'invoquer les seules contingences en terme de taille.

Que l'on nous comprenne bien : il ne s'agit pas de nier l'impact, incontestable, de la grande entreprise. Les services comptables apparaissent évidemment dans cette dernière. Ce que nous voulons signifier, c'est que si la grande entreprise est une condition nécessaire, elle n'est en rien une condition suffisante pour expliquer la naissance des services comptables.

La problématique centrale de cette thèse consiste donc à essayer de comprendre pourquoi, à un moment donné, les entreprises ont mis en place une fonction comptable[32].

2. Le recours à l'histoire

Ce recours, s'il n'est pas exceptionnel en sciences de gestion, mérite quelques précisions au début de cette thèse[33]. En se demandant pourquoi le service comptable (et plus généralement la fonction comptable) est apparu, notre travail a une double fonction (Zimnovitch [2002]) :

- Une fonction critique : en considérant (implicitement le plus souvent) le service comptable comme une évidence, on masque les conditions économiques et

[28] Dossier *Alfred Brisset*. 140 AQ 4. Centre des Archives du Monde du Travail (Roubaix).
[29] Dans une lettre de Lavoissier à Brisset du 1er août 1932, le premier écrit au second : « dans le bilan que vous allez établir ».
[30] Dossier *Etablissements Cain & Rheims*. 140 AQ 6. Centre des Archives du Monde du Travail (Roubaix).
[31] Ces pourcentages sont évidemment une mesure imparfaite dans la mesure où le besoin de main d'œuvre varie sensiblement selon les secteurs.
[32] Comme Anne Pezet [2007] pour les tableaux de bord, nous avons fait le choix de ne pas partir d'une définition a priori de la fonction comptable de sorte à n'en être pas prisonnier. Nous nous sommes contenté de limiter notre sujet à trois thématiques : les techniques (intellectuelles et matérielles), le personnel et l'organisation. Dans une telle démarche, la définition de la fonction comptable et du service comptable est un résultat et non le point de départ du travail.

sociales dans lesquels celui-ci est né, celles-ci ayant évidemment changé aujourd'hui. L'histoire nous invite donc d'abord à une critique des discours tenus sur le passé dans les recherches en gestion.

- Une fonction d'apport : l'histoire n'a pas qu'une vocation critique, elle permet de comprendre une situation donnée par l'étude de son passé. On peut aisément illustrer cette fonction par un exemple tiré de notre travail. L'étude des frais généraux à Saint-Gobain[34] sur la période correspondant à la naissance des services comptables met en évidence leur augmentation substantielle. Dès lors, on comprend que l'importance de ces frais est consubstantielle à la taille des services administratifs. Cette corrélation qui pourrait paraître évidente est pourtant largement ignorée dans l'Entre-deux-guerres lorsque les dirigeants de Pont-à-Mousson par exemple, chercheront dans le taylorisme une réponse aux frais généraux considérés alors comme excessifs.

En suivant la démarche pragmatique que développe Noiriel [2005] et que Berland et Pezet [2000] proposent de suivre pour les sciences de gestion, nous pouvons voir la justification de nos interrogations qui sont issues d'un « lieu » pour reprendre l'expression de Michel de Certeau [2002b] :

> « Cette institution [NDLA : l'histoire] s'inscrit dans un complexe qui lui *permet* seulement un type de productions et lui en *interdit* d'autres. Telle est la double fonction du lieu. Il *rend possibles* certaines recherches, par le fait de conjonctures et de problématiques communes. Mais il en *rend* d'autres *impossibles* ; il exclut du discours ce qui est sa condition à un moment donné » (p.94).

Autrement dit, ce qui rend le questionnement possible, ce sont des conditions spécifiques à un lieu ou à un moment[35]. Précisons ce propos dans notre cas : le questionnement qui a sous-tendu notre travail porte sur la manière d'organiser la comptabilité. Il n'a de sens que du fait de l'actualité de cette problématique (mise en place des ERP, externalisation de la comptabilité etc.). Dans le monde du XVIII^{e} siècle, il est évident que notre problématique n'aurait guère eu de sens. Pourtant, l'étude de cette dernière s'avère,

---

[33] De nombreux auteurs se sont exprimés sur cette question : citons en plus de ceux déjà mentionnés Lemarchand [1994], Nikitin [1997] et Pezet [2002].

[34] 4B41 à 4B98. Archives Saint-Gobain.

[35] Marcel Gauchet [2005] se montrera plus radical encore dans un livre d'entretiens paru récemment : « Une partie du travail philosophique me semble devoir consister à éclaircir la situation qui nous est donnée par l'histoire, à faire le point sur la configuration ou la conjoncture dans laquelle nous nous trouvons, afin de discriminer les possibles pertinents et les tâches sensées. Cet exercice de réflexion est la réforme de l'entendement appelée par la condition historique. Il a été ma boussole. Il ne fournit aucune réponse mais permet de localiser les bonnes questions. Les réponses nous appartiennent, mais nous ne choisissons pas les questions. Nous avons intérêt à le savoir » (p.78).

aujourd'hui, très instructive, justement du fait de ses spécificités. Ce lieu tient aussi en des archives privées – celles du groupe Saint-Gobain – qui nous ont permis d'écrire une grande partie de cette thèse[36].

D'un point de vue épistémologique, il nous semble découler assez clairement de ce qui précède que l'on peut se positionner dans le courant interprétativiste. Allard-Poesi et Maréchal [2007] définissent ainsi l'objectif de cette recherche : « comprendre les significations que les gens attachent à la réalité sociale, leurs motivations et intentions » (p.40). Dans notre cas, il ne peut en effet s'agir d'une approche positiviste puisqu'il ne saurait y avoir indépendance entre sujet et objet de recherche, ni y avoir d'insuffisances théoriques initiales. De même, il nous apparaît difficile de nous définir comme constructiviste : notre travail ne se prétend pas enseignable directement. Elle relève davantage d'une analyse d'une forme d'anthropologie historique au travers de concepts de gestion.

3. Le plan de la thèse

Pour essayer de répondre à cette problématique, nous nous proposons de présenter notre travail en quatre temps.

La première partie s'intéresse aux fondements théoriques et méthodologiques. Dans un premier chapitre, nous nous attacherons à récapituler les différents outils théoriques pouvant être mobilisés en histoire de la comptabilité et plus généralement en histoire de la gestion. Ce sera l'occasion de justifier notre choix. Dans un second chapitre, nous nous attacherons à la méthodologie de ce travail en précisant les termes de notre analyse et en justifiant le choix des sources.

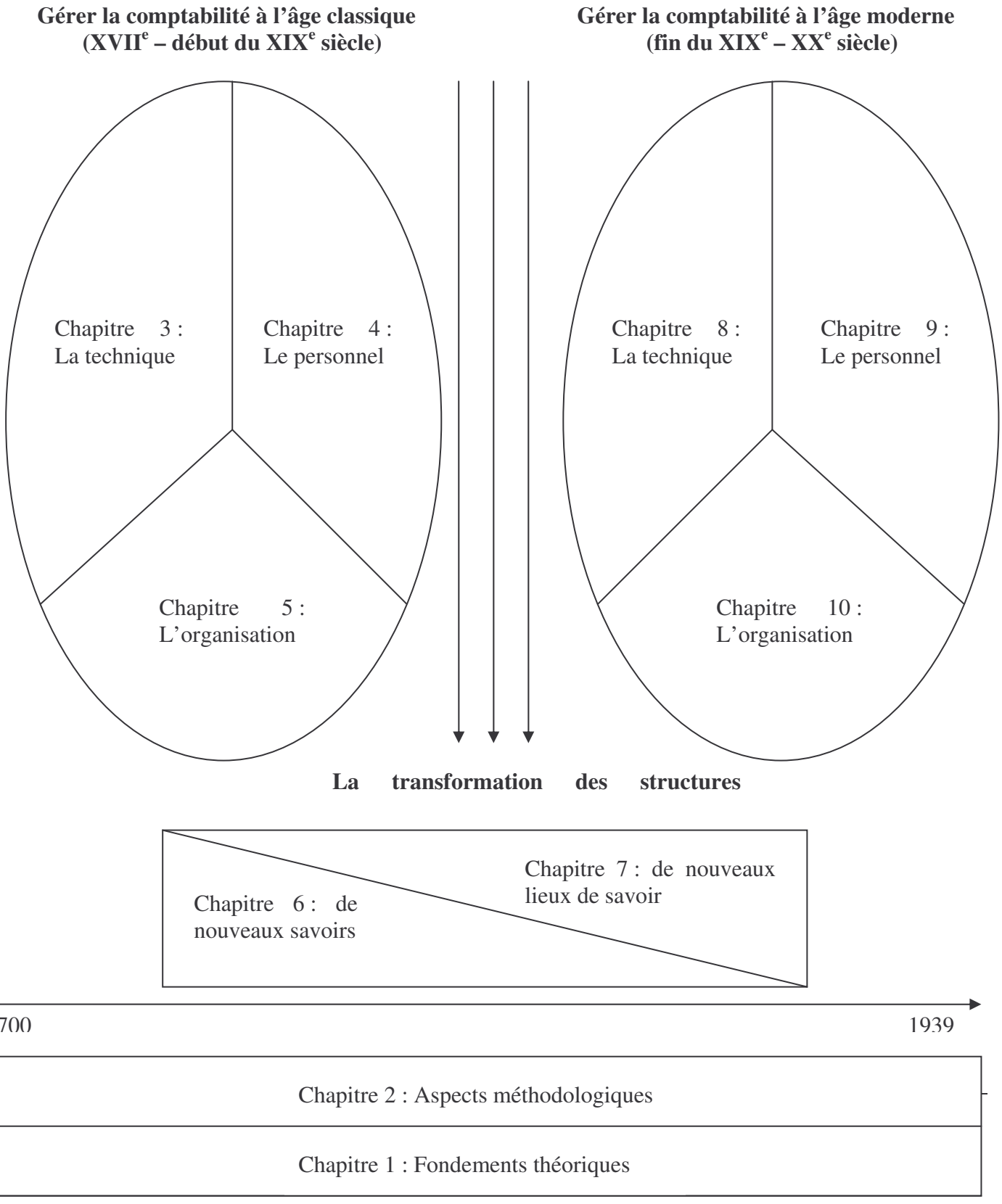
La deuxième partie se situe clairement en amont de notre problématique : pourquoi la fonction comptable n'existe-t-elle pas avant la fin du XIX^{e} siècle ? Pour cela, nous montrerons la cohérence des pratiques et des savoirs comptables aux XVII^{e}, XVIII^{e} et au début du XIX^{e} siècle au travers de trois domaines (la technique, le personnel et l'organisation comptable) qui constitueront les chapitres de cette partie.

La troisième partie se situe au moment de la naissance des services comptables expliquant les changements structurels qui l'ont rendu possible. Dans un premier temps (chapitre six), nous préciserons la nature de la rupture dans les savoirs de gestion qui s'opère au cours du XIX^{e} siècle. Le chapitre sept se concentrera sur les nouveaux lieux que le savoir comptable contribue à créer au XIX^{e} siècle.

---

[36] On trouvera à ce propos chez Dumoulin [2003] des réflexions très stimulantes sur les difficultés que l'histoire

La quatrième partie se situe en aval. Comme dans la seconde partie, il s'agit d'insister sur la cohérence interne des nouveaux modes organisationnels pour caractériser la fonction comptable naissante à la fin du XIX^{e} et au début du XX^{e} siècle. A partir des trois mêmes domaines (la technique, le personnel et l'organisation comptable) qui constituent autant de chapitres, nous montrerons la nouvelle logique des savoirs et des pratiques.



PREMIERE PARTIE : FONDEMENTS THEORIQUES ET METHODOLOGIQUES

Chapitre 1 : Le choix des outils théoriques

> « Il inscrivit même sur mon carnet les trois commandements où se résumait, selon lui, le secret d'une entreprise prospère : I. Il est inutile de savoir travailler, mais qui ne sait pas faire travailler les autres périt ; II. Il n'existe qu'un grand remords : celui de n'avoir pas agi dans le sens de ses intérêts ; III. En affaires, la théorie est très utile, mais elle n'est applicable qu'une fois l'affaire terminée » (Italo Svevo, *La conscience de Zeno*, Folio, p.89)

En s'intéressant aux enjeux théoriques, on cherche à expliquer les raisons de l'émergence des services comptables. Ces raisons tiennent aux « transformations organisationnelles du capitalisme » (Gardey [1995], p.110). Reste à savoir en quoi tiennent plus précisément ces transformations.

Pour cela, nous procéderons en trois temps : nous situerons d'abord notre travail par rapport à d'autres questions de recherche. Ensuite, nous présenterons successivement les outillages théoriques envisageables en précisant comment ils permettent de questionner l'apparition des services comptables. Dans un troisième temps, nous détaillerons et justifierons notre choix en la matière en présentant ses avantages, mais aussi ses limites.

1. La position de notre questionnement en histoire de la gestion

Plusieurs questions de recherche ont été envisagées en histoire de la gestion. Nous voulons ici en répertorier quelques unes pour délimiter plus clairement l'objet même de notre travail. Il nous semble que l'ensemble des travaux ayant trait à l'histoire de la comptabilité peut se regrouper sous trois interrogations :

- Qui ? Ce type de questions 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).

Le tableau suivant propose de montrer la nature du questionnement de quelques travaux qui peuvent se rattacher à notre thématique pour montrer comment se posent les

questions et comment se construisent les réponses. Il s'agit pour nous de positionner notre thématique et de voir en quoi les questionnements contigus diffèrent de notre sujet.

Question d'origine	Thématique	Discipline(s) universitaire(s)	Exemples de travaux sur la France	Exemples de travaux sur d'autres pays	Exemples de problématique[37]
Identité Qui ?	Histoire des employés	Histoire sociale Sociologie	Gardey [1995]	Kocka [1989]	Comment définir l'employé ?
	Histoire d'entreprise	Histoire de la gestion Histoire des entreprises	Daviet [1988] Cailluet [1995]	Saville [1996]	Qu'est-ce qui fait la spécificité de l'entreprise ?
	Histoire de la profession comptable	Histoire de la comptabilité Sociologie	Gardey [1996] Bocqueraz [2001]	Matthews [1993] Walker [1995] Matthews et alii [1998] Walker [2004]	Qu'est-ce qui caractérise une profession ?
Processus Comment ?					Comment une profession s'est constituée ?
	Histoire des modes d'organisation	**Histoire de la comptabilité Histoire de la gestion**	**Cailluet [1997] Bonin [2004]**	**Wootton et Kemmerer [2007]**	**Comment organise-t-on la production comptable ?**
	Histoire des techniques comptables	Histoire de la comptabilité	Nikitin [1992] Lemarchand [1993] Bouquin [1995a] Zimnovitch [1997] Bensadon [2007]	Hoskin et Macve [1988] Fleischman et Parker [1990 et 1991] Bryer [1993] Fleischman, Hoskin et Macve [1995] Boyns, Edwards et Nikitin [1997]	Comment les techniques comptables se sont développées ?
Finalités Pourquoi ?					Quelles fonctions remplit la comptabilité ?
	Histoire des fonctions	Histoire de la comptabilité Histoire de la gestion	Pezet [1998] Berland [1999] Chekkar [2007]	Miller et O'Leary [1987] Miller [1991]	Quelles fonctions remplit tel ou tel outil de gestion ?

Tableau 1 – Les questionnements en histoire de la gestion

Cela ne signifie pas évidemment que les différents travaux mentionnés ci-dessus n'étudient qu'une question. Il est par exemple difficile de s'intéresser à l'identité des employés sans se référer au travail effectué par ces mêmes employés. Mais l'étude du travail n'est qu'un moyen pour répondre à la question initiale qui porte sur l'identité du groupe social.

Nous avons fait le choix de nous centrer non pas sur une population, un lieu ou une profession, mais sur une tâche que l'on a tenté d'observer dans sa continuité. Pour travailler sur des thématiques assez similaires, d'autres approches étaient possibles : Delphine Gardey [1995] a choisi d'étudier les employés de bureau en centrant son étude sur des individus et un lieu, Matthews et alii [1998] préférant s'intéresser à la profession comptable.

Notre questionnement nous paraît sensiblement différent de la plus grande partie des travaux d'histoire de la comptabilité. Il y a quelques années, Miller et Napier [1993] avaient déjà contribué à élargir le spectre des recherches possibles. Il s'agissait de ne plus se focaliser uniquement sur la technique : pour cette raison, ils préféraient parler de « genealogies of calculation » plutôt que d' « accounting history ». Ils reprochaient ainsi au terme *accounting*

[37] Il s'agit bien évidemment de notre lecture de ces travaux et cela ne saurait engager les auteurs cités.

de limiter le champ des recherches à la partie double (Sombart [1993], Yamey [1949, 1964]), et au calcul des coûts (Solomons [1952], Johnson et Kaplan [1987]). Par ailleurs, ils contestaient aussi le terme *histoire* qui tend à ne considérer celle-ci qu'au vu des préoccupations actuelles : or, pour ces auteurs, il valait mieux replacer les évènements dans leur contexte en évitant la référence au présent. Ce type de travaux caractérise les recherches qui, comme celles de Miller [1991] ou de Bryer [1993], s'interrogent sur les fonctions de tel ou tel outil de gestion. On retrouve alors des questionnements se situant clairement en aval dont l'objectif est de comprendre les effets de telle ou telle pratique.

Notre questionnement initial se situe à rebours de ces recherches. Il ne s'agit plus de comprendre les conséquences de telle ou telle pratique comptable, mais plutôt d'en saisir les causes. Pour autant, il ne s'agit pas d'étudier la seule technique comptable, mais plutôt de la replacer dans son contexte (l'espace, le temps, les techniques intellectuelle et matérielle etc.) afin de mettre en évidence la cohérence des pratiques.

D'un point de vue historique, la légitimité de notre questionnement[38] nous semble donc venir d'abord du fait que celui-ci est novateur, du moins pour la France[39], que l'on regarde les travaux historiques ou les travaux gestionnaires. D'un point de vue gestionnaire, l'intérêt est différent. Il correspond davantage à des préoccupations actuelles : en effet, les questionnements se sont portés aussi bien sur l'organisation au travers de l'apparition des ERP (Meyssonnier et Pourtier [2004], Chtioui [2004] pour le cas français) que sur l'éventuelle externalisation de la comptabilité (Tondeur et de la Villarmois [2003] et Chanson et Rougès [2006] pour le cas français).

2. Les différents courants théoriques

Ceux-ci ont pour point commun de chercher à rendre compte des changements managériaux que l'on observe depuis le début du XIX^{e} siècle. S'il y a accord sur les observations (naissance de la grande entreprise, modifications des structures etc.), ces orientations théoriques diffèrent dans les causes invoquées.

---

[38] Voici comment Antoine Prost [1996] définit un questionnement légitime : « la véritable lacune n'est pas un objet supplémentaire dont l'histoire n'a pas été faite, mais de questions auxquelles les historiens n'ont pas encore de réponse » (p.85).

[39] Les deux travaux mentionnés sont des articles qui abordent partiellement notre problématique. Bonin [2004] questionne l'efficacité de la mécanisation des bureaux. Cailluet [1997] s'intéresse à la part que prennent les services comptables dans le développement l'administration centrale. Les travaux de Wootton et Kemmerer [2007] se centrent sur la mécanisation des opérations comptables aux Etats-Unis. D'une façon plus générale, les travaux semblent rares puisque Matthews et alii [1998] nous indique qu' « il y a peu d'informations détaillées disponibles sur l'apparition des services comptables » (p.133).

2.1. Les explications *néo-classiques*

Le premier type d'explication est généralement qualifié de néo-classique. Les changements organisationnels sont présentés comme la caractéristique d'une rationalisation progressive des entreprises. Les outils de gestion changent parce que les nouveaux outils sont soit plus efficaces que les anciens, soit mieux adaptés à un nouveau contexte. Comme le rappelle Lemarchand [1994a],

> « Littleton a posé les bases de ce qui est considéré comme la vision traditionnelle de l'histoire de la comptabilité. C'est celle d'une adaptation rationnelle aux modifications de l'environnement économique» (p.6).

Les travaux de Williamson [1994] sont l'exemple d'une tentative de théorisation de ce type de raisonnement (p.287-313). Dans cette section, nous présentons quelques travaux qui se placent dans cette optique même si une telle classification tend à réduire la spécificité et l'originalité de certaines recherches.

Les travaux de Chandler [1988, 1989 et 1992] se situent dans ce type d'explications : dans *Stratégies et structures de l'entreprise*, ils montrent notamment comment depuis le début du XIX^{e} siècle, les phases d'accumulation de ressources alternent avec celles de rationalisation. Dans *La main visible des managers*, il approfondit son premier ouvrage en rappelant l'importance des managers dans l'apparition de la grande entreprise. Plus précisément, les formes organisationnelles apparaissent et disparaissent selon leur efficacité par rapport à un environnement donné (première proposition, p.7). Dans *Organisation et performance des entreprises*, Chandler s'intéresse à la généralisation du modèle managérial qu'il avait présenté dans *La main visible des managers*. L'argument reste assez similaire : les changements s'inscrivent dans un processus rationnel où seules les entreprises qui adoptent des solutions efficaces survivent. D'une façon plus générale, on peut dire que la trilogie de Chandler a ouvert la voie à de nombreux travaux d'histoire de la gestion, notamment aux Etats-Unis.

On a pu reproduire ce type d'explications au niveau de l'histoire de la comptabilité. C'est plus particulièrement le cas de la naissance du calcul des coûts au début du XIX^{e} siècle. Plusieurs auteurs, à commencer par ses promoteurs au XIX^{e} siècle, ont pu ainsi expliquer cette apparition par le besoin de prendre des décisions plus rationnelles (voir par exemple Fleischman et Parker [1990 et 1997]).

Si l'on s'intéresse à l'histoire des services comptables, on retrouve un certain nombre de recherches qui se situent dans ce type d'approches. L'ouvrage de JoAnne Yates [1989] est un des premiers à s'intéresser à ces problématiques d'organisation dans les bureaux. Elle

décrit le changement radical de la communication dans l'entreprise : on passe d'un moment où les communications, encore rares, servent à combler les longues distances à un deuxième moment où la communication interne devient un véritable outil de gestion (p.2-4). Il est vrai que le contexte américain est caractérisé par des simultanéités qui ressemblent fort à des causalités. Entre 1850 et 1880, Yates observe à la fois la naissance de la grande entreprise, l'amélioration des moyens techniques (moyens de communication, invention de la machine à écrire) et le changement de fonction de la communication. Dès lors, il apparaît assez logique d'expliquer le troisième phénomène par les deux premiers. Plus précisément, le raisonnement se pose en terme d'offre et de demande : l'offre en matière de communications s'améliore nettement du fait des innovations techniques (télégraphes etc.). D'un autre côté, la demande s'étoffe avec l'apparition des grandes compagnies de chemin de fer dont le développement exige des liaisons de plus en plus fiables et précises. Ce type d'explications caractérise assez bien les néo-classiques : l'accent est mis sur les facteurs économiques et techniques pour expliquer les changements intervenus.

Cette conjonction historique entre l'apparition de la grande entreprise, les changements techniques et la naissance de services fonctionnels aux Etats-Unis explique probablement une partie du succès des néo-classiques, notamment chez les chercheurs nord-américains. Un article récent de Wootton et Kemmerer [2007] confirme la vitalité de ce type de recherches : en décrivant la mécanisation des opérations comptables, ils cherchent à comprendre dans quelle mesure celle-ci a pu peser sur la féminisation du travail de bureau ou encore sur la séparation entre les tâches de comptable et de teneur de livres.

Ce courant de recherches dépasse néanmoins le cas des seuls Etats-Unis. Dans le cas des banques françaises, Hubert Bonin [2004] s'est interrogé sur l'efficacité de la mécanisation pour conclure que celle-ci avait permis de réduire sensiblement les coûts en même temps que les erreurs de gestion.

Comment ce courant théorique peut-il orienter notre recherche ? Il nous suggère de lier les évolutions que nous avons observées aux changements techniques et au contexte économique et social au sens large.

La conséquence de ce type d'approche est l'importance accordée à des phénomènes comme la naissance de la grande entreprise (Chandler [1977]) ou à la mécanisation des opérations comptables (Bonin [2004] ou Wootton et Kemmerer [2007]). En effet, dans la mesure où les causes économiques ou techniques priment, les auteurs se focalisent sur le développement de tels phénomènes.

2.2. Les explications marxistes

Le deuxième type d'explication est directement inspiré des travaux marxistes. Il s'avère délicat à manier dans la mesure où l'employé est difficile à intégrer dans l'opposition patron-ouvrier. Michel Crozier [1965] a très bien souligné l'ambiguïté du raisonnement marxiste dès que l'on touchait aux employés (p.27-32) : certains, notamment au XIX^{e} siècle les considéraient comme très proches des patrons. À l'inverse, la mécanisation du travail de bureau va inciter des auteurs marxistes à les considérer comme faisant partie du prolétariat[40]. Dès lors, il semble difficile de se contenter du simple cadre marxiste pour étudier le cas des *comptables* salariés.

Les travaux de Stephen Marglin [1973] permettent d'approfondir le cadre conceptuel marxiste. Pour lui,

> « la division capitaliste du travail […] a été adoptée non pas à cause de sa supériorité technique, mais parce qu'elle garantissait à l'entrepreneur un rôle essentiel dans le processus de production » (p.45).

Ce type d'analyse permet d'expliquer, au moins partiellement, plusieurs phénomènes observés, comme l'apparition des services comptables au XIX^{e} siècle. Les analyses de Marglin constituent donc un fondement théorique plausible pour notre travail.

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 (Marx [1968], p.571-573). Il s'étend plus longuement sur la façon dont la comptabilité participe aux transformations de la valeur. Il ne nous fournit guère que deux remarques qui concernent directement notre recherche :

> « La fonction [de la comptabilité] ne change de nature ni par l'extension qu'elle prend du fait qu'elle est concentrée entre les mains du producteur capitaliste de marchandises et qu'au lieu d'être la fonction d'un grand nombre de petits producteurs elle apparaît comme celle d'un capitaliste unique, comme fonction au sein d'un processus de production sur une grande échelle, ni parce qu'elle se détache des fonctions productives dont elle n'était qu'un accessoire et devient autonome et exclusive d'agents spéciaux » (p.572-573).
>
> « Les frais de la comptabilité diminuent avec la concentration de la production, à mesure que la comptabilité devient sociale » (p.573)

Ces deux remarques sont celles qui décrivent le plus précisément l'objet comptable. Elles rappellent clairement que Marx ne s'intéresse pas au fonctionnement quotidien du travail comptable, mais plutôt à sa finalité dans le processus capitaliste. Cette remarque vaut

[40] Ce n'est d'ailleurs probablement pas un hasard s'il faut attendre les travaux de Michel Crozier [1965 et 1971] qui s'affranchit explicitement du cadre marxiste pour voir apparaître de véritables recherches centrées sur les

aussi pour les travaux de Stephen Marglin : la vie quotidienne, l'organisation ordinaire du travail ne sont perçues qu'au travers d'une finalité assez lointaine. Or, si l'on veut comprendre l'apparition des services comptables, dans l'ensemble de ces dimensions, cela implique d'en décrire les nouvelles modalités, qui dépassent le simple cas d'une nouvelle hiérarchie (Marglin [1973], p.47).

On retrouve dans les travaux de Bryer sur la comptabilité la même difficulté. Si l'on s'intéresse aux choix comptables en tant que tels, on peut, comme Bryer [1993] chercher à montrer que la comptabilité est un moyen de dissimuler la réalité des résultats aux ouvriers. Il en conclut que l'opposition fondamentale ne se situe pas dans la relation entre les actionnaires et les dirigeants, mais plutôt dans celle existant entre les actionnaires et les dirigeants d'un côté et les ouvriers de l'autre. Si l'on peut souscrire à ce type d'analyse dans certains cas, il paraît difficile d'utiliser les outils marxistes dans le nôtre[41].

Le courant marxiste se heurte dans notre cas à une autre difficulté, celle du moment où naissent les services comptables. Si, comme le pense Marx, le processus d'accumulation du capital est déterminant, on voit mal pourquoi, les services comptables apparaissent dans la deuxième moitié du XIX^{e} siècle entre deux révolutions industrielles. La politique de rationalisation dans l'Entre-deux-guerres paraît difficilement compréhensible : pourquoi avoir recruté autant d'employés pour ensuite réduire les coûts qu'ils induisent ? Si cette politique peut se comprendre dans un cadre néo-classique, elle paraît peu compréhensible dans une optique marxiste. De même, on peut se demander pourquoi les services comptables ne sont pas apparus auparavant, puisque de grandes entreprises existaient déjà.

Le cadre marxiste pourrait justifier deux types de recherches : la première se consacrerait à l'identité professionnelle des *comptables* : sont-ils du côté des patrons ou de celui des ouvriers ? Le deuxième type d'interrogation que peuvent susciter ces recherches porte sur les conséquences que peut avoir la naissance des services comptables sur la comptabilité produite.

2.3. Les explications foucaldiennes

Le point commun des approches néo-classiques et marxistes tient finalement à l'importance qu'elles accordent aux circonstances économiques, sociales ou techniques. Ce

---

employés en tant que tel. Ce retard par rapport à des pays comme l'Allemagne (voir les travaux de Kocka [1989]) a été comblé en histoire par les thèses de Gardey [1995], Omnès [1998] ou Beau [2001].

[41] Ceci ne remet nullement en cause la pertinence globale du cadre théorique marxiste. Comme pour le cadre théorique néo-classique, il s'agit plutôt de montrer ici son inadéquation dans notre cas. Des historiens comme

type d'explication peut s'avérer très convaincant quand la conjonction des dates suggère le rapprochement entre le phénomène explicatif et le phénomène expliqué (dans le cas des Etats-Unis par exemple). Néanmoins, quand l'écart entre les différents évènements devient plus important, ce type d'explications apparaît moins opérant. Il n'en va pas de même pour les explications foucaldiennes qui mettent davantage en avant les facteurs culturels. L'article d'Hopwood [1987] a été l'un des premiers à essayer de synthétiser ce type d'approches en utilisant explicitement deux concepts tirés de l'œuvre de Foucault : celui de rupture et celui de généalogie.

2.3.1. Les concepts de rupture, d'archéologie et d'épistémé chez Foucault

Le concept de rupture est introduit par Foucault dans *Les mots et les choses*, puis théorisé dans l'*Archéologie du savoir*. Cette idée peut être perçue comme un des prolongements possibles de l'idée de temps long introduite par l'Ecole des Annales. Foucault [1969] le commente ainsi :

> « Voilà des dizaines d'années maintenant que l'attention des historiens s'est portée, de préférence, sur les longues périodes comme si, au-dessous des péripéties politiques et de leurs épisodes, ils entreprenaient de mettre au jour les équilibres stables et difficiles à rompre, les processus irréversibles, les régulations constantes, les phénomènes tendanciels qui culminent et s'inversent après des continuités séculaires, les mouvements d'accumulation et des saturations lentes, les grands socles immobiles et muets que l'enchevêtrement des récits traditionnels avait recouverts de toute une épaisseur d'évènements » (p.9).

L'histoire des *comptables*, de leurs gestes, de leur organisation correspond évidemment à ces « mouvements séculaires ». Elle s'intègre parfaitement à une histoire économique telle qu'un Fernand Braudel peut par exemple l'écrire dans *Civilisation matérielle, économie et capitalisme*. Il ne s'agit pas tant de s'intéresser aux changements qu'à leur cohérence à un moment donné. Le concept de rupture de Foucault surgit au moment où les travaux historiques mettent l'accent sur le temps long plutôt que sur une histoire évènementielle, entraînant un glissement de l'histoire politique vers l'histoire économique et sociale.

Le concept de rupture est en fait le résultat d'autres partis pris méthodologiques. Michel Foucault essaie d'écrire dans *Les mots et les choses* une histoire intellectuelle de trois disciplines : la grammaire, la biologie et l'économie. Plutôt que de bâtir une histoire chronologique où l'on montrerait l'apparition progressive de concepts, comme a pu le faire

---

Hobsbawm [1969, 1975 et 1987] ou plus récemment Baily [2007] ont pu montrer qu'il permettait des analyses encore pertinentes.

Schumpeter pour l'analyse économique, il essaie de montrer que ces trois disciplines sont traversées à chaque période par un questionnement commun. Pour caractériser cette méthode, Foucault utilise le terme d'archéologie qu'il ne définit pas explicitement. Nous reprenons ici la définition de Philippe Sabot [2006] :

> « Il s'agit en effet d'abord de restituer dans leur positivité le dessin, la position et le fonctionnement des figures épistémologiques propres à chaque époque du savoir et d'identifier ainsi les modes de constitution et de transformation de l'*épistémé* qui les soutient et les rend possible. Mais l'enquête historique que propose Foucault […] n'a pas seulement une visée rétrospectives ; elle a également une portée critique dans la mesure où l'archéologue lui-même se situe à la limite de cette configuration de pensée qu'il désigne comme celle de « notre » modernité, mais qu'il peut analyser à partir d'un certain « dehors » » (p.205-206).

La définition de Sabot nous renvoie d'abord à un second concept, celui d'épistémé. Didier Eribon [1991] le définit ainsi :

> « Chaque époque est caractérisée par une configuration souterraine qui dessine sa culture, une grille du savoir qui rend possible toute production scientifique, toute production d'énoncés. Foucault désigne cet « a priori historique » sous le nom d'*épistémé* : des socles profonds qui définissent et délimitent ce qu'une époque peut penser – ou ne peut pas penser » (p.185).

Ces épistémés s'intègrent entre nature et culture comme Foucault [1990] lui-même l'avait précisé dans la préface des *Mots et des choses* :

> « Entre ces deux régions si distantes, […] [NDLA : nature et culture] une culture, se décalant insensiblement des ordres empiriques qui lui sont prescrits par ses codes primaires, instaurant une première distance par rapport à eux, leur fait perdre leur transparence initiale, cesse de se laisser passivement traverser par eux, se déprend de leurs pouvoirs immédiats et invisibles, se libère assez pour constater que ces ordres ne sont peut-être pas les seuls possibles ni les meilleurs » (p.12).

Résumons donc notre propos : là où nous parlions d'époque dans un premier temps, nous parlerons d'épistémé. Ce concept nous renvoie en effet à la cohérence que chaque époque a dans ses préoccupations. Le concept de rupture s'articule assez bien avec l'archéologie puisqu'il permet d'expliquer les changements en les concentrant sur une courte période. Pour résumer, nous pourrions dire que Foucault s'intéresse finalement plus aux questions qui se posent à chaque époque, qu'aux réponses apportées.

Rappelons plus précisément la thèse de Foucault dans *Les mots et les choses* : le langage passe d'une épistémé, celle de la Renaissance, où le signe doit ressembler à ce qu'il désigne à une épistémé où le signe n'a plus qu'à représenter ce qu'il désigne (chapitre IV). Il en va de même pour l'histoire naturelle où les préoccupations de classification caractérisent la montée de la préoccupation de la représentation (chapitre 5). Enfin, ce qui nous intéresse

davantage au cas particulier, l'analyse des richesses se centre sur des questions de représentation à travers notamment la question de la valeur (chapitre 6). Le questionnement économique de l'âge classique interroge l'analyse des richesses.

Au travers des chapitres 7 et 8, Michel Foucault cherche à expliquer le changement dans l'ordre du savoir. Dans le cas de l'économie. il distingue deux temps dans son analyse :

- il insiste d'abord sur l'apparition d'une nouvelle notion, le travail, dans les discours. Mais, cette nouvelle notion s'inscrit encore dans l'ancienne problématique. Ce qui caractérise l'utilisation du travail dans l'œuvre de Smith, ce n'est pas sa nouveauté[42], mais plutôt l'usage que Smith propose de faire de cette notion. Le travail devient un moyen de mesure ce qu'il n'était pas auparavant[43]. Foucault situe ce premier moment à une période allant de 1775 à 1795-1800.
- dans un second temps, Foucault montre comment la nouvelle notion a pu modifier en profondeur le questionnement de l'épistémé[44]. Cette seconde période couvre les années 1795-1800 à 1825. Foucault compare les œuvres de Ricardo et de Smith pour aboutir à la conclusion suivante :

  > « Le travail n'est donc plus inséré dans l'analyse des richesses comme cette valeur des valeurs qui permet de stabiliser et d'unifier le système des échanges ; il est désormais ce qui, hors de l'échange et du pouvoir de représentation des valeurs, fonde la possibilité même de tout échange puisqu'il est l'origine radicale des valeurs » (Sabot [2006], p.79).

Le travail archéologique de Michel Foucault a suscité deux types de critiques. La première note les difficultés de périodisation. Si l'on se limite à l'économie, Serge Latouche [2005] rappelle les positions de plusieurs auteurs pour conclure que la rupture peut se situer dans « une marge de deux siècles : 1671-1871[45] » (p.18). Il apparaît en effet problématique de

---

[42] « Adam Smith n'a donc pas inventé le travail comme concept économique, puisqu'on le trouve déjà chez Cantillon, chez Quesnay, chez Condillac » (Foucault [1990], p.234).

[43] « Mais il le déplace [NDLA : le travail] : il lui conserve toujours la fonction d'analyse des richesses échangeables ; cette analyse cependant n'est plus un pur et simple moment pour ramener l'échange au besoin (et le commerce au geste primitif du troc) ; elle découvre une unité de mesure irréductible, indépassable et absolue » (Foucault [1990], p.235).

[44] « La différence entre Smith et Ricardo est en ceci : pour le premier, le travail, parce qu'il est analysable en journées de subsistance, peut servir d'unités communes à toutes les autres marchandises (dont les denrées nécessaires à la subsistance se trouvent elles-mêmes faire partie) ; pour le second, la quantité de travail permet de fixer la valeur d'une chose, non point seulement parce que celle-ci était représentable en unités de travail, mais d'abord et fondamentalement parce que le travail comme activité de production est « la source de toute valeur » » (Foucault [1990], p.266).

[45] Précisons toutefois pour relativiser l'ampleur de la marge que propose Latouche, le fait que 1671 concerne l'ouvrage d'un certain Petty « revendiquant la gestion de la cité selon les méthodes comptables des marchands » (p.18). Entre l'ouvrage de Petty (1671) et celui d'Adam Smith (1776), on ne trouve aucun autre ouvrage. Il apparaît donc plus convaincant de limiter cette transition à un siècle, celui qui va de Smith aux premiers écrits de Walras (1871).

considérer des périodes de rupture aussi longue : si celles-ci sont aussi longues, le temps long, immobile, perd de sa pertinence.

On peut néanmoins répondre à ce type de critiques en insistant sur le fait que les différentes ruptures dont il est question ne sont pas les mêmes. Quand Latouche mentionne Petty (1671), il s'agit d'un ouvrage qui traite finalement peu d'économie en tant que discipline, mais propose plutôt une analogie entre l'état et le marchand. A l'inverse, quand on mentionne Adam Smith (1776), c'est à la formation de concepts comme celui de la division du travail qu'on s'intéresse. On ne peut donc parler de rupture qu'à la condition d'avoir identifié clairement ce qui caractérise une époque : c'est ce que nous essaierons de faire dans ce travail.

Dans ce travail, nous parlerons donc d'épistémé, en adoptant un léger décalage par rapport à l'œuvre de Foucault : là où il situait le changement dans la période 1775-1825, nous mettrons en évidence une rupture dans la pensée comptable légèrement postérieure (1800-1880).

La seconde critique porte assurément sur la causalité qui a suscité des polémiques. Quand Foucault indique que les mêmes concepts sont utilisés pour d'autres finalités, il n'explique pas vraiment ce qu'il observe. Pour reprendre la critique de Lloyd [1993] envers le concept de mentalité, son travail consiste parfois à

> « redécrire les phénomènes que l'on juge étranges ou nécessitant une explication » (p.18).

Il semble que cette difficulté soit consubstantielle au projet de Foucault : il voulait en effet montrer que la pensée connaissait des ruptures sans avoir recours aux évènements extérieurs. Dans leur travail sur Michel Foucault, Dreyfus et Rabinow [1984] ont parlé à propos de cette première partie de son œuvre d' « échec méthodologique » (p.119). Plus précisément, « le discours archéologique n'est peut-être pas aussi autonome qu'il veut bien le laisser croire » (Dreyfus et Rabinow [1984], p.146).

A ces critiques, s'ajoutent celles adressées plus spécifiquement aux utilisateurs de Foucault en histoire de la comptabilité : Tyson [1993] leur a ainsi reproché de tordre les faits pour les faire rentrer dans leur interprétation (p.13-14).

Ces critiques sur la partie archéologique de l'œuvre de Foucault nous amènent à nous intéresser à la partie généalogique de son œuvre.

2.3.2. Les concepts de généalogie et de savoir/pouvoir chez Foucault

La deuxième partie de l'œuvre de Foucault utilise une approche dite généalogique. Il s'intéresse désormais à des problématiques actuelles pour mieux en retracer l'origine. Dans

Surveiller et Punir, il s'intéresse ainsi aux conditions de possibilité de la prison. Plus précisément, le questionnement consiste à partir d'une question qui fait débat (celle de la prison dans les années 1970) pour essayer de comprendre l'origine de cette problématique.

Cette démarche générale est appelée généalogie par Foucault qui la définit ainsi :

> « elle dégagera de la contingence qui nous a fait être ce que nous sommes la possibilité de ne plus être, faire penser ce que nous sommes, faisons ou pensons » (Foucault [2001], p.1393).

Il ne s'agit donc pas de revenir sur les origines de telle ou telle pratique ou de tel ou tel savoir actuel. Il s'agit plutôt de comprendre leurs conditions de possibilité hors de tout déterminisme historique et donc de permettre une histoire critique.

Dans *Surveiller et Punir*, Foucault s'intéresse également aux rapports entre savoir et pouvoir. Il ne s'agit pas simplement de dire que le savoir est une forme de pouvoir, mais plutôt de considérer que les deux ne peuvent aller l'un sans l'autre. Plus précisément, Foucault met en avant la corrélation entre tout système de pouvoir et tout système de savoir, ce qui l'amène à distinguer connaissance et savoir[46].

Ce type de raisonnement a été approfondi dans le premier tome de l'histoire de la sexualité de Foucault, *la Volonté de savoir*. Au lieu d'écrire une histoire de la sexualité qui serait une histoire de la répression, de la frustration et des interdits, il propose une autre interprétation de cette histoire : la sexualité serait ainsi devenue l'objet d'un savoir qui se serait construit progressivement. Foucault [1994] reconnaît évidemment qu'

> « il se peut bien qu'il y ait eu une épuration – et fort rigoureuse – du vocabulaire autorisé. […] En revanche, sur le sexe, les discours – des discours spécifiques différents à la fois par leur forme et leur objet – n'ont pas cessé de proliférer : une fermentation discursive qui s'est accéléré depuis le XVIII^{e} siècle » (p.25-26).

Ces différents concepts ont suscité des travaux assez nombreux en histoire de la comptabilité. Miller et O'Leary [1987] ont été ainsi parmi des premiers à se situer dans cette optique : dans cet article, les auteurs cherchent à montrer comment des outils de gestion comme les coûts standards ont pu contribuer à façonner un homme nouveau en rendant visible l'efficacité et l'inefficacité. Dans cette même lignée, Bhimani [1993] s'est intéressé dans le même type de perspectives au cas de Renault sur une période de quarante ans (1898-1938). Il met en avant l'existence de facteurs non économiques comme présidant aux choix de l'entreprise.

---

[46] Judith Revel [2002] précise ainsi la distinction : « alors que la connaissance correspond à la constitution d'objets de discours sur des classes d'objets jugés connaissables, c'est-à-dire à la mise en œuvre d'un processus complexe de rationalisation, d'identification et de classification des objets indépendamment du sujet qui les connaît, le savoir désigne au contraire le processus par lequel le sujet de connaissance, au lieu d'être fixe, subit une modification lors du travail qu'il effectue afin de connaître » (p.55).

Les travaux de Hoskin et Macve [1986 et 1988] ont utilisé une autre partie de l'œuvre de Foucault en explorant les mutations de la relation savoir-pouvoir. Un des points de départ de leurs travaux est la différence existant entre le moment où la technique de la partie double est mise au point (la fin du Moyen-Âge) et le moment où la comptabilité en partie double se diffuse. Dans un premier article paru en 1986, ils proposent une explication de cet écart en terme de savoir-pouvoir. Dans un second article paru en 1988, ils cherchent à réexplorer à la suite de Chandler [1988] l'origine de l'entreprise moderne. En reprenant l'exemple de l'organisation militaire développé par Chandler, ils montrent que le changement dépasse largement les seules raisons économiques, s'inscrivant par là dans un nouveau rapport de savoir-pouvoir.

Ce type de questionnement a l'avantage de permettre de dépasser les seules explications économiques, sociales et techniques. Il permet d'envisager d'autres schémas explicatifs, faisant notamment intervenir les aspects culturels.

Les travaux de Michel Foucault n'ont pas seulement influencé les historiens de la comptabilité. Les recherches comme celles de Chartier [1996] se fondent explicitement sur la notion de rupture développée par Michel Foucault pour rechercher un « ordre des livres » à l'époque dite moderne. Cela l'amène notamment à présenter le concept de discontinuité. Ces travaux ont aussi contribué à fonder un nouveau domaine historique, que l'on nomme désormais histoire culturelle (Poirrier [2004] ou Ory [2004]) ou histoire des représentations (Ricoeur [2003]). L'histoire culturelle est définie par Roger Chartier [1998] qui se réfère explicitement aux travaux de Schorske [1983] :

> « L'historien cherche à situer et à interpréter l'œuvre dans le temps et à l'inscrire à la croisée de deux lignes de force : l'une verticale, diachronique, par laquelle il relie un texte ou un système de pensée à tout ce qui les a précédés dans une même branche d'activité culturelle – peinture, politique etc. – l'autre, horizontale, synchronique, par laquelle l'historien établit une relation entre le contenu de l'objet intellectuel et ce qui se fait dans d'autres domaines à la même époque » (p.13).

Le résultat de cette définition apparaît moins flou : l'histoire culturelle devient un objet en tant que tel et à aucun moment il ne s'agit d'utiliser la culture comme un facteur explicatif[47]. Le rejet d'une histoire totale, à savoir un encastrement de l'histoire culturelle avec les histoires économiques et sociales, est d'ailleurs affirmé clairement par ce programme de recherches (Poirrier [2004], p.17). Dans ce contexte, l'analyse en terme d'épistémé nous paraît être une des modalités de cette histoire culturelle.

3. Notre outillage théorique

Dans notre présentation des différentes références théoriques, nous avons marqué plus ou moins explicitement une préférence pour les travaux historiques inspirés de l'œuvre de Michel Foucault[48]. Si nous devions résumer les différentes critiques que nous avons pu adresser aux autres cadres, il nous semble que le plus important tient à la chronologie. Le cadre marxiste paraît difficilement utilisable. Les deux pistes envisagées ci-dessus ne permettent pas d'expliquer la naissance des services comptables. D'un côté, ce cadre tend en effet à n'étudier la comptabilité qu'au travers de ses conséquences. D'un autre côté, le *comptable*, comme l'employé en général est constamment tiraillé entre une position d'auxiliaire de la classe possédante et une assimilation au prolétariat[49]. Cette histoire d'une déqualification progressive colle pourtant mal avec plusieurs observations effectuées : la diminution du temps de travail, la réorganisation de l'espace etc. sont autant de phénomènes dont le cadre marxiste rend difficilement compte. Il paraît donc difficile de recourir à ce type de schéma explicatif dans notre cas.

Le schéma néo-classique, s'il n'est pas sans pertinence, s'est avéré insuffisant pour expliquer à lui seul les spécificités du cas français. Plus précisément, quatre points posent problème. Le premier concerne le schéma proposé par JoAnne Yates [1989]. En reprenant son explication, on pourrait écrire que le service comptable est le résultat d'un triple phénomène : naissance de la grande entreprise, innovation technologique et besoins accrus d'information dans certains secteurs. Avant ces trois évènements, il n'y aurait pas de services comptables comme le constate JoAnne Yates [1989] à propos des Etats-Unis :

> "Before 1850, the economy was dominated by small firms owned and managed by a single individual or a partnership and operating in a local or regional market" (p.1).

Si la concordance des phénomènes paraît assurée dans le cas américain, l'exemple français nous paraît invalider ce schéma. En effet, on trouve dès la deuxième moitié du XVIII[e]

---

[47] Se servir de la culture comme un simple facteur explicatif serait « un mode paresseux d'explication » nous dit Lloyd [1993] (p.18) propos qu'approuve Ricoeur [2003] (p.251).

[48] Sans que cela ait été déterminant, il y a une certaine cohérence dans ce choix théorique. L'œuvre de Foucault s'est souvent intéressé aux confins de la raison : la folie (*Histoire de la folie à l'âge classique*), le milieu hospitalier (*Naissance de la clinique*), la prison (*Surveiller et Punir*) ou encore la sexualité (*Histoire de la sexualité*). Ecrire l'histoire de l'organisation comptable s'inscrit donc dans le projet d'une histoire de la raison, mais en s'intéressant non plus à sa périphérie, mais plutôt à son centre, le calcul économique au sein des entreprises.

[49] Haupt [1987] fait le même constat : « d'un côté l'employé mal payé, mal nourri, mal couché, exposé aux heures de travail longues et aux intempéries, était un véritable paria du monde moderne. De l'autre côté, une image idyllique : « l'employé est le collaborateur direct des patrons, il connaît le prix d'achat, il est considéré comme faisant partie de la famille, logé chez le patron, nourri à sa table, partageant ses peines et ses plaisirs, peu payé d'ailleurs, mais c'est sans importance parce que la plupart du temps, il ne fera que passer » » (p.81-82).

siècle trace de grandes entreprises : outre la Compagnie des Indes ou celle de Saint-Gobain qui comprennent plus d'un millier de salariés, l'industrie métallurgique connaît de son côté une concentration rapide et l'on peut parler à ce propos de grandes entreprises dès la fin du XVIII^{e} siècle (Gille [1947], Woronoff [1984]). Pourtant, à ce moment-là, il n'existe dans aucune de celles-ci de véritables services fonctionnels[50]. Dans le cas français, la grande entreprise apparaît certes comme un facteur nécessaire à leur constitution ; pour autant, il ne s'agit que d'un facteur parmi d'autres.

Le constat est inverse pour la mécanisation des opérations comptables : elle est largement postérieure en France puisqu'elle ne commence véritablement que durant l'Entre-deux-guerres. Les recherches de Delphine Gardey [1995] ont même suggéré un lien entre la diffusion des machines comptables et leurs finalités. Les raisons invoquées pour la promouvoir changent : avant 1914, elles se fondent sur l'idée que celle-ci est un progrès social[51]. Parallèlement, « il semble que la diffusion de la machine à calculer ait été lente dans les bureaux français. Dans les années 1920, son usage est encore à promouvoir » (Gardey [1995], p.793). Mais, dans l'Entre-deux-guerres, un nouvel argument est bientôt mis en avant : la mécanisation est un moyen d'être plus rentable[52]. Dès lors, l'usage des machines comptables va se diffuser, laissant penser que toute innovation technique s'implante durablement dans la mesure où elle correspond aux préoccupations managériales du moment.

Ces réserves sur l'importance de la technologie nous semblent plus marquées dans le cas français. Wootton et Kemmerer [2007] écrivent ainsi dans le cas des Etats-Unis :

> "Mechanization was also an important contributing factor to the separation of bookkeeping from accounting. […] Accounting became a profession while deskilled, repetitive, task-based bookkeeping became a trade" (p.93).

Les auteurs suggèrent ainsi l'influence de la mécanisation sur la séparation des tâches de conception (celles du comptable) de celles d'exécution (celles du teneur de livres). Or,

---

[50] Pour la Compagnie des Indes, voir Lemarchand [1993] (p.354) et Haudrère [2005] (p.154-157). Le nombre d'employés dans les bureaux peut sembler important, mais il faut garder à l'esprit qu'il reste très faible par rapport au nombre total de salariés de la Compagnie des Indes. Pour Saint-Gobain, voir C 4-2 (archives Saint-Gobain) reproduite en annexe 1. Elle prouve qu'avec près de 1200 salariés, une entreprise peut encore fonctionner en 1761 sans teneur de livres. Enfin, pour le cas de l'industrie sidérurgique, voir Woronoff [1984] (p.310-312) qui confirme qu'une partie significative des tâches comptables reste le fait de celui à qui on a délégué la gestion.

[51] Delphine Gardey [1995] écrit ainsi que « la mécanisation du travail de bureau participe pour cet auteur du mouvement général de progrès social qu'il appelle de ses vœux. Cette idée continue d'être mise en avant entre les deux guerres » (p.813).

[52] Delphine Gardey [1995] dit que « l'essentiel est bien, comme nous l'avons vu pour chaque catégorie de machines, de convaincre les patrons des performances de ces machines et finalement de leur rentabilité. […] Les années 1920 voient le passage net d'un souci premier de la vitesse à une soif de rendement » (p.814).

comme nous le montrerons dans le cas de Saint-Gobain[53], cette division du travail se met en place, dans le cas français, dès les années 1870-1880, bien avant la mécanisation des opérations comptables lesquelles commencent seulement dans cette entreprise au cours des années 1930 (Meuleau [1992], p.1015-1016).

Un deuxième type de réserves tient à l'histoire des frais généraux : la fin du XIX^{e} siècle est marquée par l'augmentation sensible de ceux-ci correspondant probablement à la constitution de véritables sièges sociaux dont font partie les services comptables. On observe ce phénomène à Saint-Gobain[54], mais aussi à la Société Générale où le Conseil d'administration s'inquiète de leur évolution (Bonin [2006], p.576). Dans cette dernière entreprise, il est vrai que l'importance des effectifs du siège permet un contrôle drastique des opérations effectuées par les agences pouvant aboutir à une quasi-mise sous tutelle (Bonin [2006], p.184-190). Les constats qui motiveront les changements dans les bureaux (importance des frais généraux, employés réputés fainéants etc.) sont déjà présents. Pourtant, les réponses de la fin du XIX^{e} siècle semblent encore peu appropriées puisque les frais généraux ne sont pas maîtrisés. Dans ces conditions, on ne peut se satisfaire d'un schéma d'explication où l'entreprise se contenterait de répondre aux contraintes techniques et économiques de son environnement en y traquant les sources d'inefficacité.

Le cas français nous conduit à mettre en évidence une troisième limite. Un des objectifs du négociant du XVIII^{e} siècle est assurément de limiter ses coûts en employant le minimum de commis (voir par exemple Carrière [1973], p.718). Ce type de préoccupations devrait générer un certain nombre de manuels qui expliqueraient comment un bon négociant peut limiter ceux-ci au quotidien. Or, on chercherait en vain de tels manuels. Tout au plus trouve-t-on dans le chapitre sur les raisons des faillites du *Parfait négociant* de Savary [1675], la cause suivante :

> « la grande dépense qu'ils [NDLA : les négociants] font, tant en loyers qu'en maison, que gages et nourritures de leurs facteurs et domestiques » (p.33-34)

Si les intéressés ne se déterminaient qu'au travers des facteurs économiques, on comprend mal ce silence. Dans ces conditions, pourquoi n'existait-il pas un savoir permettant de limiter concrètement ces frais ? Il n'est évidemment possible de répondre à ces questions qu'en utilisant des facteurs extra-économiques.

---

[53] 1L2 à 1L41. Archives Saint-Gobain.
[54] 4B41 à 4B98. Archives Saint-Gobain.

Ces réserves n'excluent pas totalement l'ensemble des facteurs économiques. L'augmentation du nombre de faillites au début du XIX^e^ siècle a ainsi modifié le contexte économique, facilitant, quelques décennies plus tard, la naissance des services comptables.

Le dernier point tient dans une réflexion plus épistémologique sur l'écriture de l'histoire. Au début d'un ouvrage sur *Les origines culturelles de la Révolution française*, Roger Chartier [2000] présente ainsi le risque d'une histoire téléologique :

> « En affirmant que ce sont les Lumières qui ont produit la Révolution, l'interprétation classique n'inverse-t-elle pas l'ordre des raisons et ne faudrait-il pas plutôt considérer que c'était la Révolution qui a inventé les Lumières en voulant enraciner sa légitimité dans un corpus de textes et d'auteurs fondateurs » (p.16-17).

Dans notre cas, le risque peut être transcrit de façon simple : le développement de la fonction comptable serait le simple et seul résultat de contraintes (l'augmentation de la taille des entreprises, les besoins de l'industrie naissante etc.). Précisons notre propos : il ne s'agit évidemment pas de nier l'importance du contexte économique. Il s'agit plutôt d'adopter une méfiance systématique envers des causalités apparemment évidentes : qui peut écrire a priori que le recrutement de teneurs de livres supplémentaires ne correspondrait pas à un besoin[55] ? Ce que nous avons voulu interroger dans ce travail est donc la nature du besoin qui préside à la naissance de la fonction comptable : est-elle le résultat de contraintes techniques et économiques (la taille des entreprises, la concurrence etc.) ou ces besoins se sont-ils construits différemment ? En présentant cette alternative, nous ne voulons pas exclure la dimension économique, mais suggérer que ses effets sont indirects. Ils passent par le truchement d'instances sociales et culturelles qu'il s'agit de mettre en évidence[56].

Cette alternative reprend l'opposition que Gardey [2008] met en évidence entre les travaux de Chandler [1988] et Yates [1989] d'un côté et ceux de Agar [2003] de l'autre. Les premiers mettent l'accent sur « le monde du commerce et des affaires dans ces mutations » (Gardey [2008], p.247) quand le second défend que « l'idée de gouvernement comme machine progresse aux XVIII^e^ et XIX^e^ siècle en Grande-Bretagne et s'actualise de façon particulièrement claire à la fin du XIX^e^ siècle » (p.247).

---

[55] Un des seuls à l'écrire est Proudhon [1855] dans un ouvrage sur l'exploitation des chemins de fer. Au moment où naissent les services comptables, il constate que « le peu que nous savons de l'organisation intérieure des chemins de fer nous y fait découvrir une multitude de divisions, sous-divisions, chefs de bureaux et sous-chefs, qu'il serait, ce nous semble, facile de réduire » (p.243-244).

[56] Illustrons notre propos : dans le chapitre six, nous montrons l'importance qu'a pu avoir la montée du nombre de faillites. Mais ce facteur n'est pas suffisant. La montée du nombre de faillites n'est pas spécifique au début du XIX^e^ siècle. Pour comprendre les conséquences qu'elle a pu avoir, il faut s'attarder sur le sentiment – construit au cours des siècles précédents – qu'elle laisse dans les consciences collectives.

Ces différentes limites nous ont amené à intégrer d'autres éléments plus foucaldiens à nos références théoriques. Nous allons essayer de les préciser. Dans ce travail, il s'agit de comprendre pourquoi, à partir du milieu du XIX^{e} siècle, commencent à se constituer des services comptables dans les grandes entreprises françaises. Il s'agit de tout, sauf d'une évidence, puisque jusque-là, les grandes entreprises avaient d'autres modes d'organisation. Plus précisément, la réponse à cette question peut se subdiviser en trois séries de question :

- comment les grandes entreprises du XVIII^{e} et du début du XIX^{e} siècle organisent-elles leur comptabilité ? Pourquoi n'a-t-on pas encore recours au service comptable dans les grandes entreprises ?
- pourquoi les grandes entreprises commencent-elles à organiser un service comptable dans la deuxième moitié du XIX^{e} siècle ? A quels autres phénomènes peut-on lier ce changement ?
- qu'est-ce qu'un service comptable et quels éléments le caractérisent ? Comment définir historiquement la fonction comptable ?

Ces trois questions permettent aussi de construire une généalogie au sens de Foucault. La première permet de montrer la rupture que constitue le service comptable. Il s'agit de montrer que celui-ci n'est en rien une nécessité en montrant l'organisation précédant la fonction comptable. La deuxième vise à éclairer les conditions du changement. Enfin, la troisième s'intéresse en longueur à l'irruption des services comptables en montrant la singularité et la spécificité de ce phénomène. Pour essayer de répondre à ces trois questions, nous nous proposons de confronter systématiquement savoirs et pratiques comptables. Il s'agit non pas de montrer que celles-ci correspondent aux savoirs de chaque époque, mais plutôt de mettre en évidence la cohérence entre les deux. Cela implique de s'entendre sur le sens que recouvre le mot savoir dans notre travail. Sabot [2006] en propose la définition suivante :

> « Le savoir déborde le domaine des seules sciences positives dont il fonde plutôt le déploiement au sein de l'épistémé. Par ailleurs, le savoir se présente comme un élément englobant la théorie et la pratique : il peut soit être directement impliqué dans l'élaboration de théories (scientifiques ou philosophiques), soit indirectement investi dans des pratiques (comme c'est le cas dans l'ordre des échanges économiques qu'il informe de ses déterminations » (p.208-209).

Le savoir dont nous parlons ici s'inscrit donc dans des circonstances qui en définissent les possibilités mais aussi les limites. Sa véracité dans l'absolu en tant que telle ne nous intéresse finalement pas : que la règle du « qui donne a », proclamée par la plupart des auteurs comptables du XVII^{e} et XVIII^{e} siècle, soit vrai ne nous importe guère. Ce qui compte, c'est

plutôt que les teneurs de livres, les comptables, les marchands ou autres négociants la considèrent comme exacte, c'est-à-dire comme un fondement raisonné sinon raisonnable de leurs pratiques.

Ce type de démarche a suscité des controverses, d'aucuns reprochant à Foucault de cultiver un certain relativisme : Zimnovitch [2002] s'est ainsi fait l'écho de ses critiques en reprochant aux foucaldiens de gommer les explications économiques (notamment concernant le calcul des coûts), ce qui conduirait à un risque nihiliste. Nous ne voulons pas prendre parti dans un tel débat, mais simplement préciser en quoi notre projet de recherche nous semble éviter ce risque. Le choix d'une définition du savoir[57] sans rapport explicite au concept de vérité nous paraît cohérent avec notre projet : il ne s'agit pas de produire une histoire de la pensée comptable comme ont pu les écrire Vlaemminck [1956] ou Chatfield [1977]. Ecrire ce genre d'histoire a évidemment un intérêt et correspond à une tradition (Colasse [1988]) qu'il ne s'agit pas de remettre en question. Le but est ici de comprendre comment les pratiques ont pu se construire, s'adosser à des savoirs qui paraissaient à un moment donné (à juste titre ou non) véridiques[58].

Cette conception nous pousse à interroger trois dimensions du savoir :

- ses fondements: il s'agit de définir le profil de ceux qui produisaient la connaissance : étaient-ce des praticiens qui, une fois dans leur vie, ont écrit un ouvrage ou au contraire des enseignants qui en ont fait profession ?
- sa nature nous interroge plutôt sur ce qu'une époque sait ou croit savoir. Sur quels domaines porte ce savoir ? Comment ce savoir se construit-il ? Selon quelles règles ?
- son usage questionne plus précisément sur l'utilité que chaque savoir a ou prétend avoir, à un moment donné. A qui et à quoi ce savoir sert ? Au patron ou à l'employé ? Quel usage chaque destinataire en fait-il ensuite ?

Nous nous proposons de confronter ces trois dimensions aux pratiques comptables[59]. La thèse récente de Stéphane Lefrancq [2006] a ainsi pu montrer l'intérêt de recherches se focalisant sur la réalité des pratiques contemporaines. Dans sa conclusion, il constate ainsi :

---

[57] Signalons ici que l'ambiguïté pouvant exister sur la définition d'un savoir est présente dans l'ensemble des sciences sociales. L'ouvrage récent publié sous la direction de Christian Jacob [2007] se garde d'ailleurs bien de définir les savoirs.

[58] En cela, et pour reprendre l'analyse récente de Paul Veyne [2008], nous nous situons dans une démarche foucaldienne : « l'originalité de la démarche foucaldienne est de travailler sur la vérité dans le temps » (p.24).

[59] Ces questions se situent clairement dans le programme de recherche de la comptabilité en action d'Anthony Hopwood (voir par exemple Hopwwod [1987]). Comme le note Lefrancq [2005], le premier sens de la

> « un hiatus entre la comptabilité telle qu'elle est enseignée et celle à laquelle les praticiens en entreprise sont confrontés quotidiennement. Non qu'il y ait incompatibilité entre les deux, mais bien davantage divergence des modes d'accès » (p.250).

Notre démarche est cependant différente, puisqu'il s'agit ici de confronter savoirs et pratiques plutôt que d'en mesurer l'éventuelle distance. Elle se rapproche plutôt des travaux d'Yves Cohen [2001] sur la pratique d'Ernest Mattern chez Peugeot qui note :

> « Nous voulons marquer combien l'histoire des objets contemporains est inséparable de celle de pratiques humaines datées ou de modes de pensée bien identifiés » (p.19).

Si le concept de pratiques se définit plus aisément que celui de savoir, il faut néanmoins en préciser le champ. On peut les résumer à trois catégories :

- la technique comptable (quoi ?) : sous cette expression, on veut simplement signifier la comptabilité comprise comme une simple technique intellectuelle ;
- le personnel comptable (qui ?) : il s'agit ici de comprendre qui tient les comptes. Ce questionnement amène à explorer la relation pouvant exister entre le teneur de livres ou le comptable d'un côté et sa hiérarchie de l'autre ;
- l'organisation comptable (comment ?) : elle interroge le contexte dans lequel la comptabilité est établie. Nous nous proposons d'en considérer trois dimensions :
  - l'organisation du travail puis de la structure (celui d'un employé, d'un service comptable, de la fonction comptable dans son ensemble etc.) ;
  - l'organisation de l'espace ;
  - l'organisation du temps.

Ces trois points permettront de structurer notre démonstration en confrontant systématiquement trois champs de pratiques et de savoirs. Ce positionnement théorique oriente évidemment la thèse générale qui sera défendue. Il permet aussi de répondre dès à présent à deux paradoxes mis en évidence ci-dessus pour rejeter le schéma explicatif néo-classique.

La première limite concerne l'absence d'un savoir de gestion au XVIIIIe siècle : pendant longtemps, la comptabilité se limite à un savoir technique qui explique au marchand comment tenir ses écritures. Or, comme l'ont noté plusieurs historiens de l'époque moderne (Carrière [1973] à Marseille, Butel [1974] à Bordeaux ou Meyer [1999] à Nantes), le recrutement d'un tiers ou encore l'organisation du travail sont des problématiques réelles qui pourraient justifier la constitution d'un champ de savoir. En retenant ce cadre d'analyse, on

---

comptabilité en action est « l'expression du mouvement et de l'évolution de l'objet d'étude, par opposition à la pureté statique qu'en donnerait une vision strictement technique » (p.3).

explique facilement ce silence. Penser une gestion autonome est encore impossible du fait des fondements, de la nature et des usages du savoir. Cette réalité sera développée et explicitée lors de notre seconde partie.

La problématique du coût des services comptables à la fin du XIX^e^ siècle et dans l'Entre-deux-guerres : nous avons souligné qu'une même problématique économique – celle du coût jugé exorbitant – des services comptables a connu des réponses très différentes. Dans un premier temps, le constat est fait sans entraîner une réelle réaction managériale. A l'inverse, dans les années 1920, les mêmes constats justifient une politique drastique de réduction des coûts. En considérant le savoir, non comme une entité clairement séparée des pratiques, mais comme un fondement de comportements individuels, notre cadre propose une réponse à cette différence. Le savoir dont nous parlerons passe donc d'un statut de discours objectif sur la réalité à un discours critique qui met en lumière certains dysfonctionnements plutôt que d'autres pour orienter les pratiques[60]. La taylorisation des bureaux peut être réinterprétée dans ce sens, ainsi que nous essaierons de le montrer dans la quatrième partie.

L'idée défendue dans cette thèse peut se résumer ainsi : la survenance des services comptables est liée à la délégation de plus en plus courante des tâches comptables. On observe un double changement : l'offre de *comptables* apparaît de plus en plus fournie (instruction, rôle des associations comptables) en même temps que la demande augmente sensiblement. On passe d'un moment où l'on recherche avant tout la loyauté du teneur de livres, à un autre où la compétence est privilégiée. Nous montrerons que ce changement peut être mis en relation avec une rupture dans les fondements, la nature et les usages des savoirs comptables et de gestion. Nous mettrons en évidence le lien entre cette rupture et l'accroissement du nombre de faillites dans la première moitié du XIX^e^ siècle.

Dans une fameuse réponse à Jacques Léonard, Michel Foucault expliquait ainsi le projet qu'il avait formé dans *Surveiller et Punir* :

> « Dans cette « naissance de la prison », de quoi est-il question ? De la société française dans une période donnée ? Non. De la délinquance au XVIII^e^ et XIX^e^ siècles ? Non. Des prisons en France entre 1760 et 1840 ? Pas même. De quelque chose de plus ténu : l'invention réfléchie, le type de calcul, la ratio qui a été mise en œuvre dans la réforme du système pénal, lorsqu'on a décidé d'y introduire, non sans modification, la vieille pratique de l'enfermement. Il s'agit en somme d'un chapitre dans l'histoire de la « raison punitive » » (Foucault [2001], p.832-833).

[60] En cela, notre analyse recoupe celle existant dans des problématiques plus contemporaines. En s'appuyant sur les travaux de James March, Dietrich et Pigeyre [2005] montre que la gestion des compétences est souvent une « réponse préconstruite et instrumentalisée aux multiples problèmes rencontrés par les entreprises » (p.103). Les auteurs concluent que souvent, elle « précède la définition des problèmes » (p.104) que rencontre l'entreprise.

De même, n'avons-nous pas d'abord essayé d'écrire une histoire des *comptables* salariés, des services comptables, ou même de la fonction comptable. Il s'agissait plutôt de revenir sur la montée d'une nouvelle problématique dans l'entreprise, celle de l'organisation, d'en comprendre les origines et de mesurer l'ampleur des conséquences qu'elle emportait avec elle.

Chapitre 2 : Aspects méthodologiques

> « La pensée occidentale […] met des noms sur les choses, des étiquettes, comme pour dire « Ces choses font partie de mon système, je les ai comprises ». Mais le temps de nommer une chose, elle a déjà changé, et le nom qu'on lui a donné a déjà fini de la définir avec exactitude, et on se retrouve avec en bouche des mots vides » (J. Sfar, *Le chat du Rabbin*, tome 1, Dargaud, p.27).

Pour rendre compte de nos choix méthodologiques, nous procèderons en plusieurs étapes. Dans une première section, nous préciserons les modalités de l'étude de l'articulation entre savoir et pratiques. Nous reviendrons dans une seconde section sur le découpage en trois parties en justifiant nos choix méthodologiques et la périodisation de notre travail. Dans une troisième section, nous aborderons l'organisation interne des parties en revenant sur les concepts qui y sont mobilisés.

1. L'articulation savoirs/pratiques

1.1. Une définition opérationnelle des savoirs comptables

En définissant les savoirs par référence à ce que les praticiens considéraient comme vrai, on se heurte à un problème de définition : comment rendre cette définition opérationnelle ? Une réponse nous est vite apparue : elle consisterait à considérer les manuels comptables comme l'expression de ce savoir. Ce choix est évidemment critiquable et plusieurs travaux historiques permettent d'éclairer ce débat.

La principale difficulté que pose cette assimilation des savoirs aux seuls manuels consiste évidemment dans les savoirs non formalisés qui émergent des pratiques et que notre postulat tend à négliger. Dès 1937, Florence Edler montrait ainsi que l'imprimeur Christophe Plantin calculait le coût de ses ouvrages entre 1563 et 1567, à une période où ces pratiques étaient encore peu répandues. Ce type d'exemples n'est pas isolé et la pratique de Godard est probablement antérieure à son manuel (Nikitin [1992], p.297-331). On peut surtout se demander combien d'auteurs ont pu mettre en place des systèmes originaux sans ensuite laisser de traces. C'est en cela que notre choix est discutable.

Néanmoins, ce choix nous semble pertinent dans la mesure où ce que l'on recherche dans le savoir ne tient pas tant à l'origine des savoirs, mais plutôt à la constitution d'un ensemble cohérent de principes accepté à un moment donné. Dans ces conditions, le risque que nous prenons avec notre méthodologie tient essentiellement au fait de manquer le(s)

premier(s) individu(s) à avoir inventé tel ou tel système. En effet, on peut penser que si la règle se diffuse, d'autres la reprendront à leurs comptes, nous permettant ainsi de l'observer dans les manuels.

Le lien entre savoirs et pratiques nécessite aussi d'être discuté brièvement : Carrière [1973] (p.766) a ainsi noté l'absence d'ouvrages techniques dans les bibliothèques des négociants. S'agissait-il d'un dédain de la technique comme le suggère Meyer [1999] (p.127-129), ce que réfute par ailleurs Butel [1974] p.168 ? Pierre Jeannin [2002] (p.377-378) note plutôt que les ouvrages techniques devaient se trouver dans les comptoirs, ce qui expliquerait leur absence chez les négociants (voir aussi sur ce point Lemarchand [2001], p.95). Autrement dit, il semble difficile de tirer des conséquences de l'absence des manuels comptables des inventaires des bibliothèques au XVIII^{e} siècle.

De tels questionnements ne figurent pas à notre connaissance dans les travaux sur l'histoire des XIX^{e} et XX^{e} siècle. Un tel silence s'explique assez facilement : d'une part, il faut bien reconnaître que l'apprentissage de la comptabilité et plus généralement de la gestion se fait en dehors de l'entreprise via d'autres institutions (école, associations etc.). L'entreprise n'est donc plus le lieu incontournable d'où provient un savoir de gestion légitime[61]. D'autre part, on manque de sources pour étudier les services comptables et l'on ignore donc tout de l'existence ou non d'éventuels ouvrages comptables[62]. La S.E.I.T. (future SEITA et actuelle Altadis) est une des rares exceptions puisque les ouvrages utilisées dans l'Entre-deux-guerres ont été conservés : on retrouve ainsi les cours de Jourdes [1930 et 1931], le chef comptable de la S.E.I.T., et les instructions publiques relatives aux *comptables*, mais pas de manuels comptables du fait des spécificités de l'entreprise[63]. Néanmoins, l'ouvrage de Carmille [1941] sur la mécanisation dans les administrations figure dans les inventaires, confirmant la légitimité d'un savoir extérieur à l'entreprise. La popularisation de l'enseignement comptable dans la deuxième moitié du XIX^{e} siècle a également contribué à donner une importance nouvelle au savoir comptable (chapitre 7).

---

[61] Il ne s'agit pas de nier l'importance de la corporation des maîtres écrivains dans l'enseignement de la comptabilité. Néanmoins, comme nous le montrerons, ces enseignants tirent toute leur légitimité de la pratique, raisonnement qui change au XIX^{e} siècle avec l'apparition d'instances ayant leur légitimité propre.

[62] Au XVIII^{e} siècle, les inventaires sont établis au moment du décès des négociants. Or, avec la généralisation du principe de l'entité au début du XIX^{e} siècle, les entreprises ont un patrimoine distinct de leur propriétaire, rendant plus difficile la recherche de l'éventuelle possession de manuels comptables. Les passifs de faillite sont trop grossiers pour que l'on puisse connaître la réalité des ouvrages possédés par les entreprises.

[63] La S.E.I.T. faisait alors partie de l'administration et était donc soumis à ce titre aux obligations de la comptabilité publique. A partir de 1926, le passage à la partie double et le respect des règles de la comptabilité publique (Catalo [1996]) implique l'invention d'une comptabilité spécifique, ce qui exclut l'utilisation de manuels comptables conçus pour le commerce.

Un autre élément vient confirmer notre propos. Dans un ouvrage d'organisation, Heller [1911] explique ainsi l'intérêt des bibliothèques dans les bureaux modernes :

> « La quantité de connaissances que réclament aujourd'hui les fonctions de directeur d'une affaire commerciale ou industrielle, la nécessité d'une documentation exacte et précise, expliquent parfaitement la nécessité d'une bibliothèque parmi les meubles du bureau moderne. A chaque instant, paraissent en librairie des ouvrages techniques que doit posséder tout homme soucieux de la prospérité des établissements dont il a la charge. Les revues, les journaux eux-mêmes apportent des éléments nouveaux pour juger et raisonner plus sainement ce qui doit être fait dans des établissements eux-mêmes » (p.41).

Il nous semble donc que l'examen des usages dans les bureaux, s'il ne permet pas de valider de façon indiscutable l'adéquation entre les savoirs et les pratiques, suggère que les premiers puissent être considérés comme les fondements théoriques des secondes à partir de la fin du XIX^{e} siècle.

Si nous définissons les savoirs par référence aux ouvrages comptables, les pratiques seront étudiées à travers les archives ou à défaut à partir d'autres travaux d'historiens. Nous reviendrons plus précisément dans la suite du chapitre sur ces choix période par période.

1.2. Une définition opérationnelle des pratiques comptables

Il nous reste à préciser ce que nous entendons clairement chercher dans les pratiques que nous évoquons. L'organisation comptable peut en effet s'observer à plusieurs niveaux :

- *la production comptable* : la comptabilité, c'est d'abord un certain nombre de documents produits au quotidien. Il ne s'agit pas de savoir quels documents comptables sont produits exactement par les entreprises. Néanmoins, pour comprendre les autres aspects de l'organisation comptable, il nous faudra y revenir. Ceux-ci seront par la suite étudiés à travers les comptes et les calculs de prix de revient ;
- *le comptable* : l'individu qui tient les comptes est la plus petite analyse que nous pouvons retenir[64]. Que l'on se situe au niveau des règlements internes ou des registres du personnel, les recherches se sont avérées assez fructueuses : que l'on s'intéresse à la division du travail, à la mobilité, aux salaires ou au nombre de comptables, les archives fournissent des réponses nombreuses. S'intéresser au comptable est aussi l'occasion de soulever un problème de présentation. Le mot a

[64] Il est délicat de définir le comptable. Dans le cadre d'un travail sur les associations comptables, Matthews [1993] avait écrit : « Nous sommes arrivés à la conclusion que la seule définition opérationnelle du comptable est celle qui en fait un membre d'une organisation professionnelle comptable » (p.198-199). Dans ce travail, nous retiendrons la définition suivante : le comptable est celui qui effectue une tâche comptable.

deux sens : il signifie soit l'ensemble des employés (chef comptable, aide-comptable, teneur de livres, facturier, employé aux écritures etc.) soit une catégorie particulière d'employé comptable. Pour distinguer ces deux usages, le sens large sera utilisé en italique, quand le sens restreint le sera en caractère ordinaire ;

- *le service comptable* : le service comptable, indépendamment de ses employés, est plus difficile à observer et les archives sont plus rares. Nous l'avons étudié à travers les règlements, les notes de service et les plans, des seules archives ;
- *la fonction comptable*, c'est-à-dire l'organisation entre les différents services comptables. Les sources qui nous permettent d'écrire cette histoire recoupent celles déjà mentionnées : les archives du personnel comptable, les règlements sont des sources permettant de comprendre l'articulation entre les différents services comptables. Il est vrai qu'avant le milieu du XIX^{e} siècle, la distinction entre le service et la fonction comptable est peu évidente : il existe une organisation, mais pas encore de service et le terme de fonction comptable apparaît exagéré.

Les différents points que nous venons de présenter sont loin d'être équivalents : les trois premiers nous ont fourni des éléments nombreux et émanant de sources diverses. A l'inverse, l'étude de la fonction comptable utilise les mêmes sources mais les informations sont plus parcellaires. Ceci nous a conduit à la séparation entre la technique comptable, le personnel comptable et l'organisation comptable qui recoupe à la fois le service et la fonction. C'est cette distinction qui nous servira à organiser les deuxième et quatrième parties.

2. Les sources mobilisées

2.1. Les sources utilisées pour les savoirs

Les sources que nous avons mobilisées dans ce travail sont multiples. Concernant les savoirs, elles se limitent aux ouvrages comptables. Pour la période du XVII^{e} et du XVIII^{e} siècle, Lemarchand [2001] fournit une liste sur laquelle nous nous sommes fondés. Pour celle couvrant le XIX^{e} et le XX^{e} siècle, les sources sont plus nombreuses. Pour le seul XIX^{e} siècle, Vlaemminck [1956] dénombre « 727 auteurs comptables et 1172 ouvrages publiés » (p.149). Mais il ajoute immédiatement après que « cette littérature est de valeur extrêmement inégale » (p.149). Nous avons donc recherché dans le catalogue collectif de France les ouvrages comprenant les mots *comptabilité* ou *tenue des livres* dans leur titre. La liste s'est avérée assez

fournie et nous avons essayé de traiter à la fois d'une multiplicité d'auteurs, sans pour autant les placer sur un pied d'égalité[65].

Les ouvrages de gestion sont plus difficilement identifiables : il n'existe pas de mots clés permettant de trouver à coup sûr dans le même Catalogue Collectif de France. Aussi, avons-nous recherché les ouvrages au travers de textes évoquant les premiers manuels de gestion[66]. Le XX^{e} siècle est plus prolixe en la matière, ne serait-ce que du fait des ouvrages de Taylor et Fayol.

2.2. Les sources utilisées pour les pratiques

Les sources utilisées pour comprendre les pratiques sont plus nombreuses et plus variées :

- Mentionnons d'abord les travaux des historiens qui, au détour d'un chapitre, ou même d'un simple paragraphe, évoquent l'organisation comptable ;
- La deuxième source se situe dans les archives d'entreprise[67] (celles de Saint-Gobain, de Pont-à-Mousson et du S.E.I.T.). Rappelons brièvement l'histoire de ces différentes entreprises :

- Saint-Gobain : l'entreprise naît avec le colbertisme en 1665 grâce à l'octroi d'un monopole national sur la production des glaces. En 1764, elle compte deux établissements et 1200 salariés (Pris [1981], p.387). La Révolution supprime le monopole de l'entreprise, ce qui ne l'empêche pas de continuer à croître : Daviet [1988] estime alors le nombre de salariés à 1500-1600 personnes. Sous l'impulsion de Clément-Désormes, Saint-Gobain se diversifie dans les produits chimiques dès les années 1820-1830. L'entreprise va ensuite racheter deux de ses concurrents : Saint-Quirin pour les glaces entre 1855 et 1858, puis Perret-Olivier pour les produits chimiques en 1871 (Daviet [1988]). Du fait du développement des produits chimiques à la fin du XIX^{e} siècle, le nombre de salariés explose : 5416 en

[65] Plus précisément, nous avons essayé de mettre en avant deux types d'auteurs : ceux relativement connus (Degrange, Léautey et Guilbault par exemple) et d'autres proposant des idées, des raisonnements nouveaux (Bellay par exemple).

[66] Ainsi, Lambert-Dansette [2000] évoque-t-il les trois tomes de l'ouvrage de Bergery [1829, 1830, 1831]. De même, Ribeill [1994] et Nikitin [2003] s'appesantissent-ils sur celui de Courcelle-Seneuil. Si des travaux ponctuels existent sur tel ou tel auteur (Perrot [1976] et Vatin [2007] sur Bergery par exemple), il n'existe pas encore de travail d'ensemble sur cette littérature.

[67] Nous regrettons de n'avoir pu nous intéresser aux services comptables des chemins de fer du XIX^{e} siècle. Les ouvrages de Helfenbein [1845] et de Hubert [1854], tous deux *comptables* dans les chemins de fer laisse penser que ces entreprises ont été en pointe dans l'apparition de la fonction comptable.

1867 et 12321 en 1912. L'Entre-deux-guerres est plus délicate pour l'entreprise qui accuse un certain retard dans la mise en place du taylorisme.

- Le cas de Pont-à-Mousson est différent : une usine est créée en 1856 dans la ville du même nom. L'entreprise se spécialise rapidement dans les conduits en fonte et va connaître une croissance importante. A la fin du XIX^{e} siècle et au tout début du XX^{e} siècle, celle-ci acquiert progressivement des mines, des champs houillers, le tout afin de fournir elle-même ses hauts-fourneaux (Baudant [1980], p.4). L'Entre-deux-guerres permettra d'asseoir la situation de l'entreprise. La différence avec Saint-Gobain est notable du fait des origines, mais aussi de la politique menée dans l'Entre-deux-guerres : autant, on peut sentir chez Saint-Gobain un certain conservatisme, autant le taylorisme, la réorganisation des bureaux nourrissent des débats internes particulièrement fournis à Pont-à-Mousson.
- Le cas des manufactures de tabac (qui deviendront le S.E.I.T. en 1926 et forment aujourd'hui le groupe Altadis) est encore différent : il s'agit d'une entreprise publique sous la tutelle du ministère des finances (Fièvre [2004], Catalo [1997]). Le S.E.I.T. compte vingt-trois usines et quarante magasins dans l'Entre-deux-guerres assez bien répartis sur l'ensemble du territoire (Eveno et Smith [2003], p.27) Les salariés sont des fonctionnaires et la gestion du personnel se fait donc selon les règles de la fonction publique. Ceci permet des comparaisons intéressantes.

➢ La troisième source est constituée d'archives publiques :

- On retrouve évidemment le Centre des Archives du Monde du Travail dont les sources sont variées mais souvent assez limitées. Dans ces archives, nous avons aussi consulté les états du personnel employé et le fonds Lavoissier[68], un expert-comptable qui conseilla de nombreuses entreprises entre 1920 et 1960.
- Les archives de faillite ont été mobilisées. En effet, durant la période qui nous intéresse, le syndic de faillite doit se prononcer sur la qualité de la tenue des comptes. Un dépouillement exhaustif comme celui effectué au Tribunal de Tours permet de mieux comprendre la réalité des pratiques comptables du petit commerce (voir Labardin [2007]).

➢ La quatrième source, plus inattendue, nous informe sur le quotidien des pratiques de diverses façons :

- Les manuels comptables expliquent parfois la réalité des pratiques des entreprises.
- Les correspondances (Chassagne [1981], Barros et Doussantourousse [2004]) ou les autres mémoires (Maillefer [1890], et Déguignet [2001]) viennent compléter notre point de vue.
- Les rapports sur les conditions de travail des employés comme, par exemple, ceux du Conseil Supérieur du travail établis en 1903 et 1912. Plusieurs thèses de droit (Bezançon [1903], L'estang du Rusquec [1912], Weil [1930]) soutenues au début du XX^{e} siècle fournissent également des informations complémentaires précieuses.
- La littérature permet enfin d'observer des entreprises imaginaires certes, mais inspirées de modèles en général bien réels[69]. Plusieurs œuvres de Balzac, Zola, Mann, Svevo, Simenon etc. seront ainsi utilisées dans notre travail.

➢ Enfin, une cinquième source est constituée des traces laissées par les institutions que nous étudierons :

- Les règlements de la corporation des maîtres écrivains.
- Les revues des associations comptables.
- La presse comptable et de gestion.
- Les textes de lois concernant l'histoire de l'enseignement comptable.

Le premier choix méthodologique que nous avons fait a été l'étude du cas de Saint-Gobain du XVIII^{e} siècle à la fin de l'Entre-deux-guerres. Plusieurs raisons ont présidé à ce choix : la facilité d'accès aux sources d'abord. Le fait que plusieurs historiens (Pris [1973] et Daviet [1988]) aient étudié l'entreprise nous a également permis de mieux comprendre le contexte dans lequel l'entreprise évoluait.

Néanmoins, ce sont deux autres arguments qui ont déterminé plus fondamentalement notre choix : la richesse du fonds Saint-Gobain d'abord. Saint-Gobain est une des seules entreprises à disposer d'archives du personnel permettant de retracer les fonctions et les salaires de chaque employé entre 1873 et 1912. La deuxième raison a été la longévité de l'entreprise : elle existe en effet tout au long de la période étudiée, ce qui permet de mieux comprendre les changements qui s'y produisent.

---

[68] 140 AQ. Centre des Archives du Monde du Travail (Roubaix). Ce fonds est le seul à notre connaissance permettant de comprendre au quotidien le travail de l'expert-comptable.

[69] Jacques Freyssinet [2004] s'interrogeant sur la pertinence de l'utilisation du roman comme source note ainsi : « Quelles que soient la nature de son expérience personnelle et la qualité des sources qu'il mobilise, le romancier est imprégné par son environnement » (p.37). Cet argument nous paraît fonctionner totalement dans notre cas, ce qui n'exclut pas évidemment une critique des sources littéraires.

A la fin du chapitre précédent, nous avons proposé une décomposition de la problématique générale en trois questions[70] qui vont structurer notre thèse. En choisissant une telle organisation, nous proposons de fait une délimitation temporelle de notre sujet et des choix méthodologiques qu'elle implique.

2.2.1. Observer l'organisation comptable avant les services comptables

Sachant que les services comptables proprement dit n'apparaissent pas avant la deuxième moitié du XIX^{e} siècle, nous avons fait le choix de travailler en premier sur l'organisation comptable au XVIII^{e} et dans la première moitié du XIX^{e} siècle. L'étude du XVIII^{e} siècle s'est vite avérée indispensable, car nombre de pratiques du début du XIX^{e} siècle en sont directement héritées. Prenons un exemple pour illustrer ce phénomène : au début du XIX^{e} siècle, les maîtres de forges tiennent encore leurs comptes en partie simple. Ainsi, un certain Simon qui se présente en 1830 comme régisseur des forges de Marmont publie un ouvrage où il défend l'utilisation de celle-ci. Contrairement à d'autres défenseurs de la partie simple de la même époque qui expliquent l'inutile complexité de la partie double, Simon constate simplement que la partie simple prend moins de temps au petit commerçant. Et il conclut son propos liminaire en indiquant à ses lecteurs qu'il pratique lui-même la partie simple (p.9), ce qui peut surprendre le lecteur : une forge, même de taille réduite, n'est pas un simple petit commerce surtout quand on se rappelle que nombre de négociants tiennent leurs comptes en partie double dès le XVIII^{e} siècle. L'explication de ce paradoxe tient dans l'histoire du XVIII^{e} siècle et plus précisément dans l'actionnariat de l'industrie naissante : les forges étaient souvent détenues par des nobles habitués aux usages de l'administration et donc à la partie simple (Lemarchand [1993]).

Ce type de constat recoupe plus généralement le recours aux épistémés qui implique de se situer dans la longue période. Il nous est donc apparu assez vite indispensable de situer cette première partie dans les pratiques du XVIII^{e} siècle et du début du XIX^{e} siècle.

La revue de la littérature historique existant sur cette période s'est avérée très fructueuse. Les différentes activités économiques ont été étudiées dans de nombreuses dimensions et notamment au travers des pratiques comptables : les grandes exploitations agricoles (Moriceau et Postel-Vinay [1992] et Moriceau [1994] pour les fermiers de l'Île de France du XV^{e} au XVIII^{e} siècle, Maillard [1998] pour les campagnes de Touraine), le commerce (Martin [1977] pour les commerçants des Deux-Sèvres des XVIII^{e} et XIX^{e} siècles,

[70] Il s'agissait de comprendre pourquoi les services comptables ne naissent pas avant le milieu du XIX^{e} siècle, de comprendre pourquoi ils émergeaient à ce moment-là et comment on pouvait les définir.

Kaplan [1996] pour les boulangers parisiens du XVIII^{e} siècle, Daumard [1997] pour les petits commerçants parisiens du début du XIX^{e} siècle, Coquery [2000c] pour un bijoutier parisien du XVIII^{e} siècle, Maillard [2000] pour les boulangers tourangeaux du XVIII^{e} siècle, Angleraud [2000] pour les boulangers lyonnais du XIX^{e} siècle, Velut [2000] pour les vendeurs de papier peint parisiens entre 1750 et 1820), le négoce du XVIII^{e} siècle (Taylor [1963] dans le cas de Lyon, Cavignac [1967] et Butel [1974] dans le cas de Bordeaux, Carrière [1973] dans le cas de Marseille, Lespagnol [1997] dans le cas de Saint-Malo, Meyer [1999] et Pineau-Defois [2004] dans le cas de Nantes), les grandes entreprises du XVIII^{e} siècle (Chassagne [1971] pour Tournemine-les-Angers, Sergène [1972] pour la manufacture de Sèvres, Pris [1973] dans le cas de Saint-Gobain, Woronoff [1984] dans le cas des industries sidérurgiques, Chassagne [1991] dans le cas de l'industrie textile, Haudrère [2005] pour la Compagnie des Indes) et même l'organisation de la comptabilité publique (Hermann-Mascard [1989] pour l'organisation du bureau de la comptabilité sous la Révolution, Coquery [2000a] pour les fonctions des bâtiments publics au XVIII^{e} siècle, Lemarchand [2000] pour la réforme des finances publiques des frères Paris au début du XVIII^{e} siècle, Glineur [2005] pour les pratiques comptables des intendants du Nord au XVIII^{e} siècle). Tous ces auteurs abordent de façon plus ou moins complète et détaillée l'organisation de la comptabilité. Il faudrait encore ajouter les travaux de Nikitin [1992] et Lemarchand [1993] sur la technique comptable proprement dite au XVIII^{e} siècle.

Dans ces conditions, l'observation d'une autre entreprise nous est apparue superflue. En travaillant sur le cas de Saint-Gobain, nous avons pu mettre en évidence l'organisation comptable d'une grande entreprise qui ne dispose pas de services comptables proprement dits. L'exploration d'autres archives ne nous est donc pas apparue indispensable, et ce d'autant plus que les règlements du début du XIX^{e} siècle de forges d'Allevard et d'Audincourt confirmaient nos constats.

Néanmoins, un certain nombre de recherches supplémentaires nous ont semblé nécessaires pour étayer et enrichir certains points : il est difficile de parler de la proximité sociale au XVIII^{e} siècle sans revenir sur l'existence des corporations. De même, il était difficile d'évoquer des pratiques comptables du petit commerce au XIX^{e} siècle sans étudier celles-ci à travers les dossiers de faillites[71].

2.2.2. Expliquer la naissance des services comptables

[71] Dans sa thèse, Martin [1977] ne s'intéresse qu'à l'organisation spatiale de la boutique, et il n'y a guère qu'Angleraud [2000] à s'être penché sur la comptabilité du petit commerce.

Paradoxalement, c'est en expliquant la naissance d'une fonction comptable qu'il faut le plus s'en éloigner. On chercherait en vain dans les registres du personnel ou dans des plans ces raisons. Et encore, les archives portant sur le personnel comptable sont souvent incomplètes au moment de la transition[72]. Quand bien même, on trouverait ces registres ou ces plans, comme à Saint-Gobain, ils ne nous renseigneraient guère sur les causes expliquant la naissance de la fonction comptable. Il nous faut par conséquent éclairer ici « les transformations organisationnelles du capitalisme » dont parle Gardey [1995] (p.110).

L'endroit le plus propice pour les observer ne nous a pas semblé se situer dans l'entreprise, mais plutôt en amont de cette dernière. Le XIX^e^ siècle est d'abord marqué par une transformation de la comptabilité. Il ne s'agit pas d'une innovation technique, mais plutôt d'un déplacement du savoir comptable : alors qu'il était le fait quasi exclusif de praticiens au XVIII^e^ et au début du XIX^e^ siècle, il s'écarte de la seule pratique au travers de la problématique sur les faillites. On retrouve ainsi le rôle d'institutions comme l'enseignement (quel que soit son niveau) ou celui des associations qui transforment l'offre comptable au XIX^e^ siècle. Du côté de la demande, on voit également émerger un pouvoir en dehors de l'entreprise : celui des professions libérales (expert-comptable, ingénieurs-conseils) mais aussi de la presse de gestion qui contribuent à refaçonner les besoins patronaux à travers le taylorisme.

Or, pour observer ces différents mouvements, il faut sortir des entreprises pour aller les étudier indépendamment. Les travaux relatifs à ces différents phénomènes sont d'importance variable. L'histoire de la faillite a fait l'objet de travaux d'historiens (Butel [1991], Angleraud et Pellissier [2003]), d'historiens du droit (Szramkiewicz [1981], Choffée [1997]), d'historiens de l'économie (Marco [1988] et Hautcoeur et Levratto [2008]) ou d'historiens de la gestion (Coquery et Praquin [2008]). Ce qui manquait était finalement la mise en évidence des ressorts psychologiques de la faillite : nos recherches se sont donc orientées vers la littérature ou les manuels pour en retrouver les traces dans les consciences collectives.

Concernant l'enseignement comptable, les travaux ne manquaient pas, mais étaient souvent parcellaires : Maffre [1990] s'intéresse à l'enseignement supérieur, Oberlé [1961] à l'enseignement primaire à Mulhouse, Brucy [1998] aux diplômes de l'enseignement

[72] Le phénomène est facilement explicable : pour tenir ces registres, il faut un minimum de personnel administratif. Or, l'apparition des *comptables* précède la bureaucratisation de la gestion des entreprises. Il est donc rare que l'on dispose de registres du personnel, ce qui permettrait de dater plus précisément la naissance de la fonction comptable.

technique etc. Par ailleurs, Charmasson, Lelorrain et Ripa ont regroupé dans deux ouvrages les textes relatifs au XIX^{e} siècle et au début du XX^{e} siècle à l'enseignement agricole en 1987 et à l'enseignement technique et professionnel en 1992. Ces deux ouvrages permettent de mieux saisir les différentes évolutions de ces enseignements en revenant directement aux textes originaux. Enfin, nous avons croisé ces sources avec les ouvrages de Pompée [1863] et Gaucher [1927] qui ont décrit la réalité de l'enseignement technique à leur époque.

Le dénombrement des associations comptables s'est fait à travers leurs bulletins, outre les rubriques des revues spécialisées (*Experta*, *La comptabilité et les affaires*, *France-comptable*) et les textes d'auteurs fournissant des renseignements parcellaires (Barberet [1887] et Pinceloup [1993]). Néanmoins, c'est au moyen des seuls bulletins des associations que l'on peut véritablement comprendre l'ampleur du rôle quotidien de chacune. Nous avons essayé de développer ce point dans la mesure où l'existence de celles-ci et a fortiori leur rôle sont relativement méconnus.

Dans le cas des professions libérales, les recherches sont plus nombreuses. Les experts-comptables ont fait l'objet de travaux historiques (Bocqueraz [2000], Ramirez [2001]) qui permettent de mieux en comprendre les origines. Il en va de même pour les ingénieurs-conseils (Henry [2006]). Notre apport a consisté à essayer de comprendre comment un expert-comptable comme Lavoissier a pu peser sur les pratiques ordinaires à travers ses conseils.

La presse comptable et plus généralement celle de gestion a également été largement étudiée dans la mesure où elle n'avait pas fait l'objet de travaux spécifiques. Malaval [2001] en a simplement proposé une analyse générale. Nous nous sommes centré sur trois revues : deux portant spécifiquement sur la comptabilité (*Experta* et *La comptabilité et les affaires*) et une autre dédiée à l'ensemble du travail administratif (*Mon bureau*). Comme pour les professions libérales, nous mettrons donc en évidence le rôle qu'a pu avoir cette presse dans le mode d'organisation des entreprises.

2.2.3. Observer les premiers services comptables

L'organisation comptable a fait l'objet de nombreux travaux d'historiens au XVIII^{e} siècle. Force est de reconnaître que les historiens des entreprises n'ont pas nourri la même curiosité pour l'organisation comptable au cours du XIX^{e} siècle et de la première moitié du XX^{e} siècle. Qu'il s'agisse de Guillaume [1966] à propos de la Compagnie des Mines de la Loire, Caron [1973] pour les chemins de fer du Nord, Cayez [1978] sur les métiers Jacquard à Lyon, Caspard [1979] sur la fabrique neuve de Cortaillod, Baudant [1980] pour Pont-à-Mousson, Faraut [1987] sur la Belle Jardinière, Daviet [1988] pour Saint-Gobain, Ferry

[1992] pour la blanchisserie et teinturerie de Thaon, Ribeill [1993] pour les chemins de fer ou Passaqui [2006] pour les Schneider, on retrouve un même silence autour de l'organisation comptable. La comptabilité n'est étudiée que comme un moyen d'évaluer la performance de l'ensemble de l'entreprise. Comme un symbole, l'ouvrage de Bertrand Gille, *Recherches sur la formation de la Grande entreprise capitaliste* laisse de côté la question de la constitution des structures de l'entreprise. Pour voir une telle notion abordée, il faut se référer à d'autres ouvrages comme celui de JoAnne Yates, *Control through communication*.

Toutefois, quelques historiens abordent très brièvement la question de l'organisation comptable, soit à travers des monographies (Miller [1987] pour le Bon Marché, Cailluet [1995] pour Péchiney, Decroix [1999] pour Verley, Decroix et C^{ie}, Picoche [2000] pour les verreries de Portieux et Fièvre [2004] pour quelques manufactures de tabac de l'ouest). Enfin, certains travaux historiques ont étudié plus en profondeur celle-ci comme le secteur de la banque (Omnès [1998] sur le Crédit Lyonnais, Bonin [2004 et 2006] sur la Société Générale). Le personnel du Grand Bazar de Lyon (*comptables* inclus) a donné lieu à la thèse d'Anne-Sophie Beau [2001] et les employés de bureau de Renault ont été étudiés par Delphine Gardey [1995]. Néanmoins, les angles d'attaques sont sensiblement différents : chez Hubert Bonin ou Cécile Omnès, le point de vue est celui d'une histoire d'entreprise quand la perspective choisi par Beau et surtout par Gardey relève plutôt de l'histoire sociale. La conséquence est assez simple : nous disposons de deux exemples explicitant assez clairement le fonctionnement quotidien du service comptable dans la banque, alors que les exemples sont incomplets dans le cas des grands magasins et a fortiori dans l'industrie. De plus, dans cette dernière, les exemples retenus sont tardifs : ils sont postérieurs à 1918. Delphine Gardey [1995] constate ainsi :

> « Nous n'avons pas trouvé d'indications sur les salaires des employés de bureau dans l'industrie avant la Première Guerre Mondiale » (p.81).

Ce relatif silence sur l'organisation comptable dans les grands magasins et dans l'industrie s'explique assez bien : quand on s'intéresse à ces entreprises, l'organisation du service comptable ne paraît pas l'élément le plus marquant (ce qui est beaucoup moins vrai pour la banque). Ces différents constats nous ont poussé à nous centrer sur les cas de quelques industries. Le choix de Saint-Gobain s'est trouvé conforté par ces différents constats puisque l'entreprise disposait de sources relativement fournies quant à son personnel comptable. Si les archives se prêtaient assez bien à un traitement statistique, elles ne faisaient néanmoins pas apparaître la réalité managériale quotidienne du service comptable. Pour compléter ce point, nous avons retenu le cas de Pont-à-Mousson dont les archives permettent de connaître le

fonctionnement au jour le jour du service comptable à travers les règlements, les notes de service ou les plans[73].

Les cas de Saint-Gobain et de Pont-à-Mousson ont été étudiés en temps que cas représentatifs pour comprendre le fonctionnement quotidien. Pour avoir travaillé sur d'autres archives (comme celle du C.A.M.T. à Roubaix), la variété et la richesse des fonds de ces deux entreprises justifient a posteriori le choix que nous avons effectué. Plus précisément, nous avons travaillé sur trois types de problématiques :

- *Le nombre de comptables* : celui-ci a augmenté de manière substantielle à Saint-Gobain et les statistiques officielles paraissent confirmer cette évolution. Il nous a néanmoins semblé indispensable de vérifier l'ampleur de ce phénomène en calculant le rapport entre le nombre de comptables et le nombre total de salariés. Plus précisément nous avons effectué une étude quantitative qui repose sur les états du personnel que la Compagnie a tenu entre 1873 et 1912[74] (cinq relevés décennaux exhaustifs : 1873, 1883, 1893, 1903 et 1912). Chaque année, nous avons relevé le nom, le prénom, l'établissement, l'intitulé du lieu de travail et la fonction exercée (979 personnes en tout). De plus, nous avons effectué deux relevés complémentaires partiels en 1884 et 1904 afin d'étudier la mobilité respectivement par rapport à 1883 et 1903. Nous avons également effectué les relevés des salaires pour l'Administration Centrale, trois établissements de glaceries (Saint-Gobain, Chauny et Cirey) et trois établissements de produits chimiques (Oseraie, Sain-Fons, Aubervilliers)[75] Cette mesure peut sembler critiquable du fait de son relatif simplisme. Néanmoins, au vu de l'ampleur du phénomène (les proportions sont multipliées par deux ou trois dans l'intervalle d'un siècle), sa généralisation paraît difficilement discutable.
- *La diversité des comptables* : nous avons travaillé sur six classeurs ayant l'apparence de grands-livres établis en 1935[76]. Ceux-ci sont composés de fiches individuelles par employé dans les établissements décentralisés. Les informations

[73] Ces deux choix ont des justifications différentes si l'on reprend les catégories de Yin [1994] : dans le cas de Saint-Gobain, il s'agissait de comprendre comment les choses se passaient au XIX^{e} siècle. En effet, les états du personnel sont rarement conservés de façon aussi complète et sur une aussi longue période. Le cas de Pont-à-Mousson est motivé par la volonté de compléter les travaux historiques déjà menées sur l'organisation des bureaux (Bonin [2004], Gardey [1995] etc.).

[74] 1L2 à 1L41. Archives Saint-Gobain.

[75] Le choix des sites obéit à plusieurs règles : d'abord, que les établissements existent en 1884 et 1904. Ensuite, nous avons privilégié les sites français. Enfin, nous avons choisi des sites d'une certaine importance pour que l'échantillon ait une certaine importance.

suivantes sont indiquées : le nom, le prénom, le lieu et la date de naissance. Pour chaque année de travail dans l'entreprise, la fonction ainsi que le salaire annuel sont inscrits, ce dernier se décomposant entre salaire et primes diverses. Les données remontent aux années 1860 dans quelques rares cas. Néanmoins, il apparaît par comparaison avec l'étude effectuée entre 1873 et 1912 que les comptables présents en 1903 selon les relevés d'état du personnel ne sont plus tous présents en 1935. On ne peut donc pas s'intéresser à ces relevés pour leur exhaustivité, c'est-à-dire pour étudier le nombre de comptables présents dans l'entreprise comme nous venons de le faire. Cependant, l'étude des salaires et de la mobilité des salariés s'avère elle possible et facilitée par le mode de présentation des données. Un autre intérêt de ce travail est de présenter 355 personnes ayant occupé l'un des postes suivants à un moment de leur carrière[77] : chef comptable, caissier, comptable, aide-comptable, employé aux écritures, facturier, commis ou employé[78] dans une Glacerie ou dans un établissement de Produits Chimiques. Autrement dit, nous pouvons présenter nos résultats non plus dans l'absolu, mais aussi comparer les fonctions entre elles.

- *La montée des préoccupations d'organisation dans l'Entre-deux-guerres* : que l'apparition de la fonction comptable soit d'abord un phénomène numérique, nous le reconnaissons sans peine. Mais, il ne s'y cantonne pas, comme le prouve la réorganisation des bureaux à Pont-à-Mousson en 1928. A cette occasion, on découvre en effet que l'organisation de l'espace, du temps et du travail ainsi que le calcul des frais généraux sont totalement repensés. Ce travail se fonde sur des plans, des règlements et des notes internes, mettant à jour la mécanique interne de l'entreprise.

S'il est évidemment impossible d'affirmer que Saint-Gobain et Pont-à-Mousson soient des cas parfaitement représentatifs de la réalité de l'ensemble des pratiques, il nous semble que l'on peut les considérer globalement conformes aux usages de l'époque[79]. Néanmoins,

---

[76] CSG Hist 000029 000147 (Glaceries) et CSG Hist 000029 000148 (Produits Chimiques). Archives Saint-Gobain.

[77] Les résultats détaillés figurent en annexe 4 du fait du nombre très important de tableaux.

[78] Cette dernière fonction regroupe les employés mais aussi tous ceux qui sont indiqués comme faisant partie du service comptable sans plus de précisions.

[79] A titre d'exemple, l'attitude des deux entreprises face à la mécanisation et au taylorisme est symptomatique. Saint-Gobain est une entreprise ancienne réticente aux innovations en matière d'organisation comptable jusqu'aux années 1930 alors que Pont-à-Mousson se montre plus novateur.

pour s'en assurer, nous avons essayé de vérifier deux points à partir d'études de cas secondaires :

- *L'impossibilité d'utiliser les recensements* : Zerner [1985] avait constaté la difficulté d'utiliser les recensements de la fin du XIX^{e} et du début du XX^{e} siècle. Il s'agissait de comprendre plus précisément ces limites en travaillant sur des recensements locaux. Le cas de la manufacture de Briare était intéressant dans la mesure où l'on pouvait comparer aisément les statistiques détenues aux archives municipales et celles établies par la manufacture[80].
- *La comparaison avec d'autres entreprises* : en étudiant les cas de Saint-Gobain et Pont-à-Mousson, il s'est avéré parfois délicat de faire la part de ce qui relevait du particularisme, de ce qui était plus général. Nous avons donc essayé de recouper plusieurs pratiques : ainsi, avons-nous recherché dans les notes de l'expert-comptable Lavoissier, les règlements et les instructions qui paraissaient confirmer les pratiques observées ailleurs. Dans le même but, nous avons recherché les plans ou les registres du personnel dans les fonds du C.A.M.T..

3. Les notions et les concepts mobilisés

A l'intérieur de chacun des chapitres, nous nous sommes efforcés d'utiliser des concepts directement issus des sciences de gestion. Afin de ne pas alourdir la rédaction des trois parties à venir, nous avons également pris le parti de clarifier dès à présent l'usage de ces notions et concepts.

3.1. Rapport social et rapport salarial

La première notion abondamment mobilisée est celle de rapport social et de rapport salarial. Nous nous inscrivons en cela dans la tradition sociologique initiée par Marx qui consiste à étudier un rapport de force. Ces deux expressions désignent la relation qu'entretiennent le *comptable* et sa hiérarchie. Elles diffèrent néanmoins sur leur étendue : en parlant de rapport salarial, nous nous limitons au strict champ du travail. Cela revient à se centrer sur le contenu du travail et son organisation. A l'inverse, en parlant de rapport social, nous envisageons l'ensemble des relations pouvant unir le *comptable* à sa hiérarchie. Le

[80] Briare est une ville du sud-est du Loiret où la manufacture d'émaux constitue la seule activité économique d'ampleur depuis le milieu du XIX^{e} siècle. Dans ces conditions, les employés de bureau figurant dans les recensements sont très probablement employés à la manufacture. Ainsi, il était intéressant de voir les modes de collecte des recensements dans une commune : cela nous a permis de constater l'imprécision de catégories comme celle de « comptable » ou d' « employé de bureau ».

rapport social est plus large dans la mesure où il inclut des dimensions sociales, culturelles, voire même familiales qui dépassent largement le simple cadre du travail.

Cette distinction revêt une signification plus particulière dans notre cas : au XVII^{e}, au XVIII^{e} et durant une bonne partie du XIX^{e} siècle, il est difficile de faire la part entre ce qui relève de la vie professionnelle et ce qui relève de la vie privée. Tilly et Scott [2002], deux historiennes des femmes, ont ainsi noté :

> « Les femmes, le travail et la famille étaient des catégories inséparables, se définissant mutuellement et créant des relations d'interdépendance » (p.17).

Ce constat peut être étendu sans guère de difficulté au travail préindustriel : il est souvent difficile de distinguer entre l'espace de travail et l'espace privé comme le rappellent Martin [1977] pour le petit commerce des Deux-Sèvres (p.141) et Dewerpe et Gaulupeau [1990] pour le cas de la manufacture de Jouy-en-Josas (p.46). Autrement dit, nous écrivons l'histoire d'un changement, celui du passage d'un rapport social à un rapport salarial.

3.2. Capacités et loyauté

Les attentes qui s'expriment envers les *comptables* paraissent étrangement stables comme le prouvent les constats ci-après. Paul Butel [1974] nous indique que le teneur de livres bordelais du XVIII^{e} siècle est « estimé pour sa fidélité et sa compétence » (p.168). Taylor [1963] fait un constat proche pour les employés lyonnais de la fin du XVIII^{e} siècle :

> « L'employé bien vu avait de l'expérience, il était prudent, exact, travailleur et bon en calcul » (p.55).

En 1804, Blondel évoque aussi cette relation entre le teneur de livres et son patron :

> « Lorsque la multiplicité des affaires ne permettait pas au chef d'un commerce, de donner à ses livres tout le temps qu'ils exigent, le soin et la régie n'étaient-ils confiés qu'à un homme dans la maturité de l'âge, reconnu pour prudent et instruit qui devenait l'ami, et souvent même le conseil du négociant dont il avait mérité et obtenu la confiance. » (préface)

En 1832, le Conseil d'administration de Saint-Gobain s'appuie sur deux arguments pour refuser le rattachement des employés comptables à l'agent général Clément-Désormes :

> « Des statuts chargent spécialement le Conseil d'administration de la surveillance de la comptabilité ; une surveillance ne peut se déléguer entièrement, car dès lors elle ne sera plus exercée par celui à qui elle est imposée ; il est donc du devoir du Conseil d'organiser la Comptabilité et toutes les parties de manière à pouvoir la surveiller. […]
>
> Cette correspondance ne peut être bien tenue que par les employés principaux qui s'occupe sans cesse de cette partie et non par l'agent général, qui non seulement y est totalement étranger, mais même ne pourrait y donner avec un soin [mot illisible] »[81]

[81] 4B5, 30 octobre 1832. Archives Saint-Gobain.

En 1849, l'association des comptables-rédacteurs parisiens présente son activité dans un prospectus :

> « Dès la première séance préparatoire pour notre association, nous avons compris qu'appelés par la mission même que nous nous donnions, à connaître les secrets et à contribuer au bonheur ou au malheur de ceux qui mettront en nous leur confiance, nous devions, à nous-mêmes d'abord, puis aux autres, fournir toutes les garanties possibles de la capacité et la moralité de chacun de nous. » (Arnaud [1849]).

Cécile Omnès [1997] l'exprime autrement, mais retrouve également les mêmes attentes au moment du recrutement entre 1863 et 1882 :

> « Un niveau élevé d'instruction n'est pas à cette époque un critère déterminant pour entrer au Crédit Lyonnais […]. Ce qui prime entre 1863 et 1885, c'est la « tenue » ou « l'éducation » : l'importance des lettres de recommandation et la prise en compte du milieu social d'origine au moment du recrutement le confirmeront » (p.42-43).

En 1914, Pont-à-Mousson fait le choix d'ouvrir des cours de comptabilité commerciale[82]. Ces cours sont destinés au personnel, à « des jeunes filles et des jeunes gens de conduite absolument irréprochable » nous indique la note de présentation. La seconde condition affichée est le niveau d'instruction (certificat de premier ordre).

Blairon distingue également deux grandes attentes en 1923 :

> « A côté des qualités professionnelles qui peuvent s'acquérir à l'école, au bureau, ou par les livres, il y a des qualités d'homme et non moins solides qui sont exigées des experts vérificateurs.
>
> Ces qualités sont l'honnêteté, le tact, la fermeté et l'indépendance de caractère, la discrétion, la réserve dans les attitudes et dans la conversation » (p.1849)

En 1928, Léon Songeur, chef adjoint de la comptabilité à Pont-à-Mousson, commente la création du diplôme d'expert-comptable comme suit :

> « Cette création de l'expert comptable répond à une idée juste : celle d'avoir des hommes compétents, d'une haute valeur morale et capable de rendre aux affaires privées chaque fois qu'une importante question de comptabilité est en jeu.
>
> Mais la façon dont le décret du 22 mai résout le problème est critiquable. Les experts comptables créés en vertu de ce décret, auront peut-être les capacités techniques suffisantes. Au point de vue moral, et c'est là le point de vue essentiel, les garanties sont inexistantes[83] ».

On pourrait multiplier ainsi les références, le constat resterait le même : les attentes s'expriment dans des termes proches et paraissent relever de deux catégories. D'un côté, il existe une attente en matière de compétence, d'instruction ou de capacités techniques selon les personnes, les lieux et les époques. Face à cette attente, il en existe une autre où l'on parle

---

[82] 6679/OA. Archives Pont-à-Mousson.
[83] 63. Archives Pont-à-Mousson.

de fidélité, de confiance, de conduite irréprochable et de morale. Le premier terme fait référence aux capacités de l'individu à effectuer une tâche (ses capacités) alors que le second se situe au niveau des rapports entre deux individus autour d'une question : le *comptable* fera-t-il son travail du mieux qu'il peut pour l'entreprise ? (sa loyauté).

Néanmoins, il y a changement dans le temps entre les capacités et la loyauté dont il est question. Ce constat fait écho à celui que faisait Michel de Certeau [2002a] à propos de l'*Histoire de la Folie à l'âge classique* :

> « A un premier niveau, on a une permanence de surface, celle qui, malgré les glissements du sous-sol, maintient identiques les mots, les concepts ou les thèmes symboliques. Un exemple simple : on parle du « fou » au XVII^{e}, au XVIII^{e} et au XIX^{e} siècle, mais en réalité ici et là, « il n'est pas question de la même maladie ». En exégèse, en théologie, il en va de même qu'en médecine. Les mêmes mots ne désignent pas les mêmes choses. Des idées, des thèmes, des classifications surnagent, passant d'un univers mental à un autre, mais chaque fois affectés par les structures qui les organisent et leur donnent une signification différente. Les mêmes objets mentaux « fonctionnent » autrement » (p.166)

C'est autour de ces deux notions (capacités et loyauté) que nous allons maintenant nous concentrer pour essayer de les lier aux travaux contemporains de gestion.

3.2.1. La question des capacités des individus

La question de la compétence fait écho à de nombreux débats contemporains en gestion. La gestion par les compétences est fréquemment opposée à la logique poste et aux grilles de qualification héritées du compromis fordiste des Trente Glorieuses (voir par exemple Dietrich et Pigeyre [2005], p.15). Les premières mettent l'accent sur les capacités à effectuer certaines tâches précisément définies pour lesquelles ils ont été employés[84] quand les secondes sont plutôt axées sur la possession de diplômes et la constitution de grilles salariales. Dans le langage courant (celui de Butel [1974] par exemple), la compétence est beaucoup plus large et plus flou : elle signifie simplement la capacité d'un individu à effectuer ou non des travaux. Pour désigner ce sens général, nous parlons ici des capacités d'un individu.

Le problème qui se pose encore ici touche aux termes que l'on peut utiliser pour désigner les capacités des *comptables* dont nous allons parler. Prenons d'abord le cas du XVIII^{e} siècle : se situe-t-il plus près du modèle bureaucratique taylorien ou de celui de la gestion des compétences ? Il paraît difficile de le ranger dans la première catégorie, tant les

[84] Il est difficile de citer une définition consensuelle, tant les débats entre le Medef et les organisations syndicales sont vifs sur cette question (Dietrich et Pigeyre [2005], p.102).

structures sont encore inexistantes : il n'existe pas encore de fonction de gestion des ressources humaines. Et quand elles apparaîtront, au XIX^{e} siècle, leurs attributions resteront très limitées (Fombonne [2001], p.49). De plus, la fonction comptable paraît jusqu'à la fin du XIX^{e} siècle relativement inorganisée : il n'existe pas de diplôme comptable, on ne trouve guère d'articles ou d'ouvrages qui, à l'image de ceux de Jounot [1938] ou Vannson [1938], propose des idéaux-types d'organisation. Autrement dit, on ne peut absolument pas parler d'une organisation bureaucratique au sens taylorien.

L'organisation du personnel se rapproche-t-elle alors de la gestion des compétences que nous connaissons aujourd'hui ? L'écart entre les pratiques actuelles et celles du XVIII^{e} siècle paraît à première vue incommensurable : quel point commun entre une gestion des ressources humaines cherchant à mettre en place une organisation qualifiante et apprenante et les réseaux des négociants du XVIII^{e} siècle ? Pourtant, certaines ressemblances se dessinent : au cours de cette période, le teneur de livres idoine est difficile à trouver à en croire les historiens de l'époque (Carrière [1973] et Butel [1974]). Pour faire face à ces difficultés, deux stratégies sont mises en place : d'un côté, on cherche à conserver le plus longtemps possible le *comptable* à travers le salaire et l'intéressement au résultat. D'un autre côté, on élargit au maximum le cercle des relations, les négociants bordelais n'hésitant pas à recruter à l'étranger les teneurs de livres tant recherchés. Dans ces conditions, nous avons choisi d'utiliser le mot de compétence pour cette période, en ayant conscience des différences existant avec la situation actuelle. Il nous a néanmoins semblé qu'il existait des similitudes suffisantes pour utiliser ce terme sans faire de contresens manifeste.

La deuxième question qui se pose est beaucoup moins complexe. La fonction comptable naissante relève évidemment de la bureaucratie : les employés y sont nombreux, souvent interchangeables[85], effectuant des tâches clairement définies. Les diplômes comptables complèteront et légitimeront cette organisation qui se conçoit d'abord en réaction à la précédente à laquelle on reproche son désordre et son manque de méthode.

Un troisième point mérite un examen liminaire, celui des professions. Nous évoquerons (notamment dans celui de Saint-Gobain) le cas des différentes fonctions comptables, ce qui aurait pu nous amener à évoquer la sociologie des professions.

---

[85] Sans que cela ne soit une preuve, c'est à partir de la fin du XIX^{e} siècle que le *comptable* apparaît dans les romans populaires. Après avoir été présenté comme un personnage important (c'est par exemple le cas d'*Henry Dunbar* de Elizabeth Braddon ou du *Dossier 113* d'Emile Gaboriau), le *comptable* devient au XX^{e} siècle un personnage ordinaire de roman (les romans *Aller-Retour* de Marcel Aymé ou *Une vie comme neuve* de Georges Simenon l'illustrent bien), le symbole du français moyen.

En gestion, l'essentiel des recherches s'est centré sur les experts-comptables[86]. Les travaux de Abbott [1988] avaient mis en avant l'idée que les professions luttaient entre elles pour l'acquisition d'un monopole juridique, ce qui permettait de mieux comprendre notamment la constitution des professions libérales. Dans notre cas, la situation est différente, dans la mesure où la profession de *comptable* salarié, ne dispose d'aucun monopole ou ni d'aucune structuration claire. La division entre comptables, aides-comptables, facturiers, employés aux écritures, caissiers etc. recouvre d'abord des contingences locales (du moins à la fin du XIX^{e} siècle et au début du XX^{e} siècle). Il serait naïf de croire que cette distinction ne visait qu'à améliorer la qualité de la production comptable, il est aussi clair qu'elle constituait un moyen de diminuer les frais généraux. Ces spécificités nous ont amené à ne pas mobiliser de telles théories dans notre cas.

3.2.2. Confiance, loyauté et surveillance.

La deuxième attente qui transparaît consiste à cerner les termes de confiance, de moralité, d'honnêteté. Il suffit de lire les constats pour percevoir un subtil changement dans les attentes : là où le XVIII^{e} siècle recherche la confiance, la moralité paraît prendre le dessus au siècle suivant. Ce changement sera analysé plus en détail dans le corps de la thèse. Pour le moment, nous voulons juste revenir sur les notions auxquels le mot confiance renvoie afin de clarifier notre propos.

La confiance a fait l'objet en gestion de multiples recherches depuis celles des psychologues dans les années 1950 avant de pénétrer la sociologie et la psychosociologie. Comme le note Simon [2007], « de cette variété d'approches, les économistes et les gestionnaires retiendront principalement la notion d'incertitude, et s'intéresseront aux modalités de la transaction » (p.84). Williamson est l'un des auteurs les plus connus à s'en être servi. Il a notamment lié la confiance à un calcul économique qui permettrait de minimiser les coûts de transaction.

Face à cette conception calculée de la confiance, il en existe une autre où la rationalité paraît nettement moindre. Neveu [2004] en propose la définition suivante inspirée de Rousseau et alii [1998] : « La confiance peut en effet être définie comme un état psychologique comprenant l'acceptation d'une vulnérabilité fondée sur des croyances concernant les intentions ou le comportement d'une autre personne » (p.10).

---

[86] Ceci est vrai aussi bien pour le cas français (Bocqueraz [2001], Ramirez [2001]) que pour de nombreux autres pays (Bailey [1992] pour la Russie, Walker [1995] pour l'Ecosse, Wallerstedt [2001] pour la Suède, de Beelde [2002] pour la Belgique, Walker [2004] pour l'Angleterre, Zelinschi [2008] pour la Roumanie).

Dans notre travail, il nous a semblé difficile de parler de confiance. Deux raisons ont présidé à ce choix : la première est la confusion potentielle que ce terme pouvait engendrer. La relation entre le teneur de livres et son patron peut certes s'inscrire au moins partiellement dans un comportement opportuniste (le teneur de livres pourrait préférer travailler chez un employeur plus généreux). Néanmoins, elle dépasse largement ce cadre : elle contient des dimensions culturelles et sociales que l'on ne peut nier. Ainsi, peut-on parler d'un simple opportunisme quand le commis principal de la manufacture de Tournemine-lès-Angers est présent au mariage du dessinateur, autre personnage important (Chassagne [1971], p.258-259) ? Le constat est proche chez Balzac dans son roman *La maison du Chat qui pelote*. Les commis accompagnent leur patron à l'Eglise, ou parfois même (honneur suprême) pouvaient se joindre à lui lors de promenades dominicales à la campagne.

La seconde raison tient plus à la nature de la relation qui unit le teneur de livres à son patron : la confiance dont il est question est assez dissymétrique. Du côté patronal, la confiance dont parle par exemple Rodriguès [1810] se manifeste au moment recrutement du teneur de livres (encore que cela ne soit pas négligeable). La décision inaugurale l'engage pour plusieurs années, voire plusieurs décennies étant donné la relative difficulté à retrouver un teneur de livres. L'autre sens de la relation paraît plus ténu : on peut difficilement parler d'une confiance du teneur de livres envers son patron[87], mais plutôt d'une loyauté, c'est-à-dire d'un certain respect des intérêts du patron.

Comme dans le point précédent, on peut noter au fil du temps une altération progressive des attentes : de la loyauté, on passe progressivement à la moralité. Ce changement est évidemment lié à la bureaucratisation de la comptabilité : on passe d'une époque où la loyauté tient une place prépondérante au travers d'un réseau de proximité à une autre où la surveillance devient systématique. Symbolisant cette évolution, un comptable aujourd'hui oublié, écrira en première page d'un manuel comptable :

> « Le contrôle est un fait. La confiance n'est qu'un mot » (Gillet [1899]).

Cet aphorisme caractérise la mise en place des bureaucraties mécanistes tant décriées depuis. Dans un travail récent, Bornarel [2007] étudie la confiance liée à chaque forme organisationnelle. Commençons par le cas du XVIII^{e} siècle qui se rapproche de ce que Bornarel [2007] nomme les « organisations modernes » par opposition aux organisations tayloriennes, bureaucratiques et claniques. Il indique que « des principes de management

[87] Le Trésor de la Langue Française définit la confiance comme la « croyance spontanée ou acquise en la valeur morale, affective, professionnelle... d'une autre personne, qui fait que l'on est incapable d'imaginer de sa part tromperie, trahison ou incompétence ».

subtils le contraignent également à s'investir dans des relations de confiance interpersonnelles » (p.103). Cette remarque fait écho aux constats qu'ont effectué de nombreux historiens du XVIII^{e} siècle : là aussi, les relations personnelles paraissaient centrales à la fois pour acquérir et conserver un poste. Des entreprises où les règles sont relativement souples paraissent indissociables d'une certaine forme d'autonomie de l'individu et celles-ci reposent sinon sur leur confiance, du moins sur leur loyauté.

A l'opposé de ces organisations, la bureaucratie ou encore le taylorisme laissent une place très réduite à la confiance en général (Bornarel [2007], p.102-103). Notre cas n'y échappe pas, la loyauté s'évanouissant dans une surveillance accrue des employés. Dans ces conditions, le passage de la loyauté à la morale n'est pas neutre : cette dernière s'apparente comme le fondement d'une surveillance qui se déploie dans les services comptables pour arriver à son apogée dans l'Entre-deux-guerres.

3.3. La notion d'organisation[88]

Le mot organisation a deux sens en sciences de gestion. Comme le rappelle le Trésor de la Langue Française, il désigne d'abord un processus, l' « action d'organiser ». Puis, par métonymie, le mot a ensuite désigné le résultat de cette action, un « ensemble structuré », c'est-à-dire dans le cas qui nous intéresse ici l'entreprise. Pour distinguer ces deux sens, nous éviterons d'utiliser le second sens autant que possible dans ce travail. Ceci nous a conduit dans la deuxième partie à utiliser quelquefois le terme « entreprise » de façon abusive pour cette époque. En guise d' « entreprises », on retrouve des commerçants, des négociants et quelques industries aux structures assez différentes des entreprises d'aujourd'hui.

L'organisation est évidemment une notion protéiforme que l'on retrouve fréquemment dans les ouvrages et les archives dans une multitude de sens : l'organisation comptable désigne la correspondance devant exister entre les différents livres qu'il faut tenir chez un certain nombre d'auteurs (voir Caquas [1919] par exemple). Sans les négliger (voir le chapitre 8 notamment), nous avons privilégié trois autres dimensions organisationnelles : l'organisation de la structure, de l'espace et du temps.

Le premier est assurément celui qui est le plus problématique : la structure n'existe pas à l'âge classique. Nous parlerons plutôt pour cette époque de division du travail. A l'inverse, nous préfèrerons parler de structure pour l'âge moderne en essayant notamment d'analyser les

[88] Il ne s'agit pas ici de prétendre traiter en une demi-page un sujet qui constitue un des grands fondements des sciences de gestion. Il s'agit juste de préciser dans quels sens nous comptons avoir recours à cette notion dans ce travail.

conditions de son apparition. Les travaux en matière d'organisation de l'espace et du temps sont plus rares en sciences de gestion. Compte tenu des similitudes, nous avons utilisé pour ces deux dimensions l'analyse qu'en fait Michel Foucault dans *Surveiller et Punir*.

DEUXIEME PARTIE : GERER LA COMPTABILITE A L'AGE CLASSIQUE

> « Le porte-plume – o miracle ! – se désincruste de la main avec laquelle il paraissait faire corps et qui le pose soigneusement au bord d'un encrier. Deux mains plutôt sèches se joignent et l'on entend des jointures craquer… Ce qu'à la rigueur l'on aurait pu prendre pour une mécanique quelconque consciencieusement remontée, se retourne et l'on peut voir un curieux personnage à face grise ornée de lunettes : l'hôte de ce lieu, l'araignée du taudis, la pieuvre de l'antre, le comptable…
> C'est le comptable ou, plutôt c'était le comptable : le « vieux comptable » » (E. Archavlis, *Le comptable dans la cité*, Editions de l'association des anciens élèves diplômés de la Société de Comptabilité de France, 1930, p.5-6).

Dans *Les mots et les choses*, Michel Foucault propose de reconstruire les fondements des savoirs de l'âge classique en mettant l'accent sur la cohérence de trois savoirs (grammaire, histoire naturelle, analyse des richesses) autour d'une même recherche : celle de la représentation.

Cette deuxième partie essaie de transcrire l'épistémé de la représentation à l'histoire de l'organisation de la comptabilité. Il s'agit de comprendre comment les savoirs et les pratiques ont pu s'articuler à trois niveaux différents : celui portant sur la technique comptable (quoi ?), celui portant sur l'individu qui tient les comptes (qui ?) et enfin celui portant sur l'organisation (comment ?).

Nous allons essayer de montrer comment la problématique centrale de l'âge classique se situe au niveau de la représentation : comment faire en sorte que la comptabilité représente fidèlement la réalité ? Cette problématique va structurer l'essentiel du savoir de l'âge classique (chapitre 3). A côté de la technique, le teneur de livres n'est pas l'objet d'un savoir propre. Ses actes et ses origines sociales paraissent au contraire se superposer pour se confondre (chapitre 4). Enfin, le niveau organisationnel semble, comme le niveau individuel, distinct du niveau technique : les caractéristiques que l'on peut observer montrent que l'organisation relève de choix individuels difficiles à généraliser (chapitre 5).

Avant de préciser la cohérence de ces savoirs entre eux, il faut préciser l'épaisseur temporelle dans laquelle cette épistémé se construit : nous verrons notamment dans le premier chapitre qu'elle commence dans la première moitié du XVII^{e} siècle. Sa fin est plus délicate à fixer : les premières œuvres qui commencent à se situer dans la nouvelle épistémé remontent aux années 1800, la transition continuant jusqu'aux années 1880. Durant cette période, un certain nombre d'ouvrages et de pratiques se situent dans une épistémé ou dans l'autre, ce qui peut expliquer certaines références au XIX^{e} siècle dans cette partie.

Chapitre 3 : La technique comptable comme représentation ordonnée de la réalité

> « Le problème n'est pas que ton père eut une mauvaise comptabilité […]. Au contraire, ses livres de comptes étaient irréprochables. C'est son sens de l'organisation qui était défaillant. Il savait où se trouvait chaque chose, mais il était le seul à le savoir. Il faudrait des mois, voire des années pour s'y retrouver dans ses papiers et établir l'état exact de ses finances au moment de sa mort » (David Liss, *Une conjuration de papier*, 10/18, p.160)

Dans ce chapitre, nous allons mettre en parallèle les pratiques comptables dont la diffusion reste encore limitée (section 1) avec l'organisation des savoirs comptables (section 2). En effectuant ce parallèle, nous montrerons comment les fondements de ce savoir s'articulent entre eux et rendent compte de la réalité des pratiques.

1. La diffusion disparate des techniques comptables

1.1. L'absence de comptabilité

Un certain nombre de marchands ou d'agriculteurs ne tiennent pas de livres. C'est évidemment une gageure que de vouloir le prouver de façon indiscutable. La connaissance que nous avons de l'économie et du commerce au XVII^{e} et au XVIII^{e} siècles, conduit néanmoins à penser que cette absence de tenue de livres est très répandue. D'ailleurs, l'ordonnance de Colbert obligeant le failli à produire ses livres ne concerne que le commerçant, ce qui peut laisser penser que le monde paysan a des pratiques comptables assez limitées, sinon inexistantes du fait, notamment, de son illettrisme.

Un autre indice à notre disposition est le nombre important de manuels comptables publiés au XVIII^{e} et XIX^{e} siècle qui attestent de la relative faiblesse des connaissances en la matière. En témoigne la présentation d'un manuel de comptabilité agricole d'un certain Avril, publié en 1847 à Nevers :

> « La Société d'Agriculture de Nevers, dont nous nous honorons d'être membre, a bien voulu nous charger de rédiger un travail tendant à faire connaître le mécanisme d'une comptabilité simple, applicable à l'agriculture, et praticable pour toutes les intelligences[89]. » (p.6)

La tenue des livres devait être quasi-inexistante au XVIII^{e} siècle dans nombre de petites exploitations pour que de tels projets continuent à être formés au milieu du XIX^{e} siècle. Plus

généralement, cette volonté de diffuser la pratique comptable paraît se heurter à des réserves importantes dans le monde paysan sur la diffusion des connaissances, comme semble le suggérer un paysan breton dans ses mémoires[90] (Déguignet [2001]) :

> « Les paysans n'en voulurent pas du tout des enseignements agricoles de ce monsieur. Si c'eût été un paysan encore ! […] De la science agricole, ils n'en avaient cure. Ce n'était pas avec des livres qu'on pouvait faire de l'agriculture » (p.88)

Pour autant, cela ne veut pas dire que la petite exploitation agricole ou la boutique qui ne tient pas ses comptes fonctionne sans aucune rationalité, bien au contraire mais la traduction comptable demeure très réduite sinon exceptionnelle. Cette absence de tenue de comptes est critiquée par nombre de manuels de comptabilité agricole. Ainsi, Querret affirme en 1846 :

> « Ce que l'on reproche à juste titre à la plupart de nos agriculteurs à grande exploitation, c'est de ne pas avoir calculé la portée des opérations qu'ils entreprennent ; et ce qui arrête nos industriels de petite culture bretonne dans des essais ou des améliorations qui pourraient leur être avantageux, c'est la crainte de dépenser plus que leurs moyens ne permettent » (p.158)

D'autre part, dans le monde paysan, certaines pratiques (pots-de-vin, reconnaissances de dettes fictives etc.) que décrit Brigitte Maillard [1998] (p.161-164) pour la Touraine, ralentissent probablement le développement de la tenue des livres, outil qui aurait pu servir de moyen de contrôle du métayer par le propriétaire.

Jean Meyer [1999] nous indique que la quasi-absence de tenue des livres des marchands est loin d'être exceptionnelle au XVIII^{e} siècle en Bretagne :

> « La majeure partie du commerce intérieur de Bretagne se fait sans comptabilité précise » (p.125).

Un autre moyen de mesurer l'absence de tenue des livres est de faire une étude comparable à celle d'Adeline Daumard [1997] : elle étudie longuement les dossiers de faillite dans la première moitié du XIX^{e} siècle et notamment les rapports des syndics de faillite. Le commentaire illustre bien la médiocrité de la tenue des comptes chez les boutiquiers parisiens :

> « « Bon ouvrier, honnête, mais illettré, incapable de tenir des écritures et de se rendre compte de sa situation commerciale », tel est le verdict qui revient souvent sous la plume des syndics de faillite » (p.256).

---

[89] Précisons que ce type de commande n'est pas rare : l'ouvrage de Gabiou [1821] est financé par la Société d'agriculture de Paris, celui de Clousier [1838] par la Société des maîtres menuisiers de la ville de Dijon.

[90] Le propos de Déguignet vise d'abord l'enseignement agricole en général (l'assolement etc.). Mais dans cet enseignement, nombre de manuels intègrent une tenue sommaire des livres (Querret [1846], Lagrue [1851] par exemple). Indirectement, Déguignet [2001] évoque donc bien le cas de la comptabilité agricole.

Si, à Paris, au XIX^{e} siècle, nombre de boutiquiers tenaient leurs comptes de façon très parcellaire, la situation était, selon toute vraisemblance, pire encore au cours du siècle précédent. Théodore Zeldin [2003] fait d'ailleurs un constat plus sévère encore à la fin du XIX^{e} siècle :

> « Près de 40 % des petites affaires finissaient en faillite. Mais il ne sera jamais possible de découvrir la vérité sur les finances des détaillants. Parmi ceux qui firent faillite, 90 % ne tenaient pas de comptes » (tome I, p.171)

1.2. Les pratiques comptables

Le premier constat que l'on peut faire sur les pratiques comptables quand elles existent est la relative confusion entre les livres de comptes et les livres de raison où tous les actes de gestion sont mentionnés :

> « Le livre de raison qui les regroupe fut poursuivi par la même famille pour une ferme voisine qu'elle occupa sans discontinuer du XVIII^{e} au XX^{e} siècle au Plessis-Gassot et pour laquelle elle tint une comptabilité régulière » (Moriceau et Postel-Vinay [1992], p.11).

Cette confusion ne concerne pas le seul secteur agricole ici décrit. Même dans les sociétés, l'importance du lien familial implique une confusion entre ce qui relève la société et ce qui concerne son propriétaire. Même si la reconnaissance juridique d'une communauté dépassant les individualités remonte au Moyen-Âge (Richard [2005], p.308-309 et Lacombe-Saboly [1998] p.15-17), il faudra attendre le développement du capitalisme pour voir une véritable personnalité morale se développer dans les pratiques au XVIII^{e} siècle (Richard [2005], p.313-314), puis dans la législation via le principe de fixité du capital social (Praquin [2005a]).

Dans le secteur agricole, il faut préciser que des comptes sont tenus très tôt dans certaines grandes exploitations : dès la fin du XVI^{e} siècle, ils peuvent servir d'aide-mémoire ou encore de preuve en cas de litige en Île-de-France (Moriceau [1994], p.197).

> « Le XVII^{e} siècle développe les écritures comptables. Non qu'il s'agisse déjà d'une comptabilité strictement ordonnée et exhaustive. Les registres ouverts par une génération sont repris par la suivante et mêlent divers types d'opérations, sans même regrouper toujours les différents postes de recettes et de dépenses. Mais une pratique s'est instaurée, qui ira en se spécialisant au fur et à mesure de l'extension et de la diversification des affaires. Et, si l'on reste fort loin des modèles proposés aux grands marchands, se généralise au milieu du siècle l'ouverture de registres réservés à la gestion courante des affaires » (p.313).

L'étude des pratiques comptables des petits commerçants met en lumière des comportements assez disparates. Ainsi, Kaplan [1996] pose-t-il ce constat à propos des boulangers parisiens du XVIII^{e} siècle :

> « Leur comptabilité était très idiosyncrasique et de qualité inégale. Certains boulangers prétendaient tenir des comptes : en fait, ils ne s'en servaient pas tous les jours pour garder trace des transactions et gérer leur commerce, mais plutôt comme instrument de collecte » (p.163).

Cette forme de comptabilité s'accompagnait d'un système de taille[91] qui permettait aux commerçants et aux clients de suivre l'évolution des créances. Cette fonction de suivi des créances est confirmée par les travaux de Natacha Coquery [2000c] chez un bijoutier parisien au XVIII^{e} siècle :

> « la gestion du boutiquier parisien est à la fois précise et confuse. La précision tient au décompte analytique et journalier des activités ; la confusion à la multiplicité des opérations et à l'absence de vision d'ensemble » (Coquery [2000c], p.137).

Chez les boulangers tourangeaux du XVIII^{e} siècle, Maillard [2000] lie « la bonne tenue des livres » au rôle de l'épouse (p.363). Le constat ne varie guère au XIX^{e} siècle comme en témoigne Adeline Daumard [1997] :

> « La plupart des boutiquiers ne tenaient qu'une comptabilité élémentaire, quelques-uns n'avaient pas le moindre livre, malgré les dispositions impératives du Code de Commerce . « Il est notoire, déclarait un membre de la chambre de Commerce en 1837, qu'une multitude de patentés sont complètement illettrés ; il est évident que la tenue des livres ne saurait être la même pour le marchand en détail et le négociant ». Les dossiers de faillite montrent que certains artisans parisiens tenant boutique n'avaient qu'une instruction rudimentaire . La plupart des boutiquiers possédaient pourtant des connaissances suffisantes, mais aucun, ou presque, ne s'astreignait à observer les dispositions légales. Le rapport établi après la faillite d'un épicier porte cette remarque significative : « dans cette affaire, comme dans presque toutes celles où il s'agit de commerce de détail, la comptabilité ne peut fournir aucun des renseignements nécessaires pour établir une situation ». Les mentions portées dans les inventaires après décès confirment les observations des syndics de faillite. Rares étaient les petits commerçants qui faisaient un inventaire annuel ; quant à la comptabilité en partie double, elle était totalement ignorée. Aussi, à de rares exceptions près, ces boutiquiers, même ceux qui avaient un chiffre d'affaires assez important, manquaient d'éléments pour apprécier la solidité de leur position. Ils géraient leur entreprise comme un patrimoine privé, avec un mélange de routine circonspecte et de hardiesse aventureuse » (p.447-448).

Le dépouillement des rapports de syndic du Tribunal de Tours[92] vient confirmer la réalité de ces pratiques. Le travail porte sur l'examen de 45 rapports de syndic de faillite

---

[91] Kaplan [1996] définit ainsi les jeux de taille : « la taille était une latte de bois fendue longitudinalement : une partie au boulanger, l'autre au client. Chaque fois que celui-ci recevait un pain, d'un coup de couteau, le boulanger faisait simultanément une incision sur les deux pièces » (p.162).

[92] 3U3 302 à 3U3 306. Archives départementales d'Indre-et-Loire. La totalité des dépouillements d'archives figure dans l'annexe 2 pour le XIX^{e} siècle.

couvrant la période 1842-1864[93], dont 27 font mention de la qualité de la comptabilité. Les résultats sont les suivants :

Montant du passif (en francs)	- de 5 000	5 000-10 000	10 000-20 000	+ de 20000	Sans indication de montant
Nombre total de rapports de syndic	11[94]	11[95]	9	8	5
Nombre de rapports de syndic faisant mention de la comptabilité	7	6[96]	8	5	1
Dont Evaluation positive	0	3	4	3	0
Dont Evaluation neutre	2	0	0	0	0
Dont Evaluation négative	5	3	4	2	1

Tableau 2 – Appréciation portée sur la comptabilité par les syndics de faillite selon le montant du passif dans la juridiction du Tribunal de Tours (1842-1864)

Ces résultats ne sont pas très surprenants puisqu'ils suggèrent un lien entre le montant du passif de la faillite qui exprime la taille de l'entreprise[97] et la qualité de la tenue des livres. Autrement dit, les constats d'Adeline Daumard [1997] à Paris semblent se vérifier notamment lors de la faillite B. en 1842 :

« Il ne tenait, comme tous les petits commerçants, qu'un cahier de notes informes »[98].

A l'inverse des commerçants, les pratiques comptables des négociants dont les affaires sont sensiblement plus nombreuses et plus importantes, paraissent plus élaborées. Qu'il s'agisse des négociants marseillais[99], bordelais[100], nantais[101] ou malouins[102] du XVIII^e^ siècle, le constat est le même : la partie double est d'usage courant.

Néanmoins, les techniques comptables paraissent difficiles à mettre en pratique au XVIII^e^ siècle comme le rappelle Cavignac [1967] :

---

[93] Pour plus de détails sur ce travail, voir Labardin [2007].

[94] La faillite R. (3U3 305) ne comporte aucune indication sur le passif, ni sur la qualité de la comptabilité. L'actif est nul précise le rapport du syndic de faillite, nous avons classé cette faillite dans cette colonne.

[95] La faillite C.-G. (3U3 302) ne comporte aucune indication sur le passif, ni sur la qualité de la comptabilité. L'actif est de 9935 francs précise le rapport du syndic de faillite, donc nous avons classé cette faillite dans cette colonne.

[96] Pour la faillite Bo. (3U3 302), nous ne disposons pas du montant du passif ; aussi avons-nous repris le montant de l'actif (5488,50 francs) pour la classer dans cette colonne.

[97] Nous avons préféré retenir comme critère le montant du passif à celui de l'actif pour plusieurs raisons : d'abord, le montant du passif est plus souvent indiqué que celui de l'actif. Ensuite, choisir le montant de l'actif risquait de sous-évaluer certaines entreprises lesquelles ont essayé de vendre un maximum d'actifs pour ne se déclarer en faillite qu'au dernier moment. Enfin, le montant de l'actif dépend plus que le passif de la qualité de l'évaluation. L'actif paraît ainsi beaucoup plus incertain que le passif. Si le choix du passif n'est pas un indicateur parfait, il nous a paru être le moins contestable.

[98] 3U3 302. Archives départementales d'Indre-et-Loire.

[99] Voir les constats que fait Carrière [1973], p.726.

[100] « A la fin du XVII^e^ et au XVIII^e^, la comptabilité en partie double, « à l'italienne » achève de s'imposer » (Cavignac [1967], p.133). « Il est sûr cependant que la comptabilité en partie double est une pratique courante à Bordeaux comme à Nantes au XVII^e^ siècle » (Butel [1974], p.170).

[101] « On n'est plus que frappé par la fréquence de la comptabilité en partie double à Nantes » (Meyer [1999], p.126).

« notons dès maintenant la difficulté que présentait la tenue des livres pour un homme de l'époque : après plus de vingt ans de métier, Jean Pellet avoue sa maladresse » (p.36).

Ce constat rejoint indirectement celui de Meyer [1999] sur les « innombrables erreurs d'addition » (p.128) que l'on retrouve en matière de tenue des livres.

Le développement de la partie double est pourtant loin d'être uniforme : les comptes tenus en finance (et donc en recettes-dépenses) sont nombreux dans l'industrie comme le rappelle Lemarchand [1993]. Pour Saint-Gobain, Claude Pris [1973] nous rappelle que :

« De 1702 à 1770, la compagnie eut ses comptes « tenus en finance » » (p.292).

Il en va de même dans l'Administration Royale où en dépit de la tentative de 1716 (Lemarchand [2000]), la tenue des livres s'effectue en partie simple.

2. Les fondements épistémiques du savoir comptable

Un certain nombre de manuels publiés aux XVII^{e} et XVIII^{e} siècles permettent d'appréhender plus précisément les savoirs de l'âge classique. Dans cette section, on se propose de s'intéresser au savoir technique de la comptabilité en posant trois questions qui permettent de mieux le délimiter de l'âge classique :

- que sait-on ? Cela nous amène à rappeler les savoirs qui sont alors exposés dans les manuels outre les débats structurant ces époques ;
- qui sait ? Il est évidemment impossible de ne pas s'intéresser (du moins dans une perspective foucaldienne) aux liens pouvant exister entre la nature du savoir et les personnes détenant ce savoir ;
- à quoi sert ce savoir ? Cette question nous invite à nous demander à qui ce savoir est destiné et donc à qui il ne l'est pas.

2.1. La nature du savoir : un reflet ordonné des pratiques

Que nous apprennent les manuels comptables des XVII^{e}, XVIII^{e} et début du XIX^{e} siècle sur le savoir comptable ? En quoi diffèrent-ils de ceux des XVI^{e} et début du XVII^{e} siècle ? Dans *Les mots et les choses*, Foucault oppose une épistémé qui se fonderait sur la similitude qui caractériserait la Renaissance (p.32-59) à une épistémé de la représentation à l'âge classique (p.60-91). Le changement que Foucault fait remonter au début du XVII^{e} siècle semble trouver un écho dans la pensée comptable puisque Yannick Lemarchand [2005] note :

« Des modifications significatives interviennent dans la façon de transmettre les connaissances et les options pédagogiques évoluent. On passe de catalogue d'écritures, plus ou moins

[102] « Qu'elle [NDLA : la partie double] ait été d'usage général vers le milieu XVIII^{e} siècle ne fait absolument

raisonnés, qui entendent couvrir toute la gamme des opérations susceptibles d'être réalisés par un marchand, à des ouvrages plus dépouillés dans lesquels on tente de dégager des règles de portée générale. Plus distancié, moins empirique, l'exposé de la technique se veut plus rationnel » (p.22).

Ce constat paraît renvoyer au changement épistémique : la première épistémé pousse à penser le savoir comme un ensemble de similitudes (Foucault [1990], p.32-40). On ne s'étonnera pas de voir les manuels comptables se contenter de traduire une multitude de faits en écritures comptables. Mais, nulle règle ne structure l'ensemble. Le savoir paraît se construire au coup par coup, d'où la nécessité de manuels pléthoriques rappelant l'ensemble des cas que l'on peut rencontrer[103].

A l'inverse, la deuxième épistémé dépasse le simple jeu des similitudes : elle essaie de penser en comparant les différentes modalités pour définir les similitudes mais aussi les différences[104]. Le savoir comptable invente des catégories qui permettent de concevoir l'ensemble des opérations : ces règles peuvent soit décrire des modes d'enregistrement des comptes (par exemple, qui reçoit doit), soit classer les comptes (par exemple, apparition de la distinction comptes généraux-comptes personnels).

Voyons plus en détail comment les manuels comptables structurent leur savoir à l'âge classique : ils s'occupent de questions qui demeurent essentiellement techniques pour indiquer la meilleure façon de tenir des livres. Les auteurs du XVII^{e} et du XVIII^{e} siècle se battent notamment pour défendre leur méthode (Lemarchand [2001], p.107-111). Ainsi, on voit Mathieu de la Porte [1685] critiquer ses prédécesseurs dont les ouvrages seraient trop obscurs pour être aisément compris. Les critiques sont parfois plus précises : André [1636] reproche par exemple à Boyer [1627] l'absence d'exemples dans son manuel. Ce reproche

---

aucun doute » (Lespagnol [1997], p.147).

[103] Ce constat recoupe le constat de Foucault [1990] : « cette configuration emporte avec soi un certain nombre de conséquences. Et d'abord le caractère à la fois pléthorique et absolument pauvre de ce savoir. Pléthorique parce qu'il est illimité. La ressemblance ne reste jamais stable en elle-même ; elle n'est fixée que si elle renvoie à une autre similitude, qui en appelle à son tour à de nouvelles ; de sorte que chaque ressemblance ne vaut que par l'accumulation de toutes les autres, et que le monde entier doit être parcouru pour que la plus mince des analogies soit justifiée, et apparaisse enfin comme certaine. C'est donc un savoir qui pourra, qui devra procéder par entassement infini de confirmations s'appelant les unes les autres. Et par là, dès ses fondations, ce savoir sera sablonneux » (p.45).

[104] Foucault [1990] résume ainsi les modifications dans l'ordre du savoir : « d'abord, substitution de l'analyse à la hiérarchie analogique : au XVI^{e} siècle, on admettait le système global des correspondances (la terre et le ciel, les planètes et le visage, le microcosme et le macrocosme), et chaque similitude singulière venait se loger à l'intérieur de ce rapport d'ensemble ; désormais toute ressemblance sera soumise à l'épreuve de la comparaison […]. De plus le jeu des similitudes était autrefois infini ; il était toujours possible d'en découvrir de nouvelles, et la seule limitation venait de l'ordonnance des choses, de la finitude d'un monde resserré entre le macrocosme et le microcosme. Maintenant, une énumération complète va devenir possible : soit sous la forme d'un recensement exhaustif de tous les éléments qui constitue l'ensemble envisagé ; soit sous la forme d'une analyse d'un certain nombre de points, en nombre suffisant, pris tout au long de la série » (p.69).

poussera certainement Boyer à en insérer dans la seconde édition de son manuel parue en 1645.

De ces débats sur la nécessaire clarté et simplicité des manuels comptables, on voit naître une préoccupation : comment la comptabilité peut-elle représenter le réel le plus fidèlement possible ? Représenter ne signifie pas pour autant être similaire : il s'agit de dégager des règles qui décrivent le fonctionnement et de classer les différents comptes qui reviennent régulièrement dans les opérations.

Cette problématique implique évidemment d'appréhender la diversité des opérations qu'effectuent au quotidien les commerçants pour construire une comptabilité qui ait une fonction de représentation. Aussi, les auteurs présentent-ils régulièrement les opérations de commerce qu'ils agrémentent de commentaires pour expliquer la technique comptable. Les manuels de Thomas [1631], d'André [1636], de Boyer [1645] témoignent de ce mouvement : on continue certes à exposer beaucoup d'exemples, mais le texte, même très réduit, qui accompagne les écritures comptables participe d'un timide début de théorisation. Ainsi Thomas [1631] consacre-t-il cinq pages à des instructions avant de présenter un modèle d'écriture[105] ; André [1636] en présente quatre.

Un changement dans la façon de transmettre le savoir apparaît plus nettement à la fin du XVII^{e} siècle. Pierre Pourrat [1676] explique ainsi :

> « tous ces exemples ne sont que comme des images […] ; toute personne qui voudroit apprendre à les faire auroit beau les regarder, s'il n'y avoit pas d'autre instruction que celle que luy donneroit l'image il ne pourroit jamais y bien reüssir, les images n'estant qu'une parole imparfaite & les ombres du corps ; mais la parole est une image vive de l'esprit, lequel esprit estant une fois acquis par moyen de la lecture qui luy est plus intime il faut que de toute necessité il fasse son ombre parce qu'il rencontre de la matiere opaque, ainsi par l'esprit une fois acquis, on fait toutes sortes de contes de soy méme […]
>
> Tant y à lecteur qui que vous soyez si vous estes desireux de sçavoir les contes doubles vous ne vous attacherez pas tant à mes exemples comme à mon discours que je vous conseille de lire plusieurs fois » (advertisement au lecteur)

Autrement dit, les auteurs comptables ne doivent plus se contenter de donner des modèles, ils doivent aussi proposer des règles. Au XVIII^{e} siècle, la place que prennent ces instructions tend à augmenter : certains auteurs les mêleront explicitement aux écritures (Ricard [1724] Gentil [1777] ou encore Miteau de Blainville [1784]) quand d'autres en développeront l'importance au détriment des écritures comptables. Il y a deux façons

[105] Précisons que ces pages viennent s'ajouter à celles plus commune du privilège du roi, de l'adresse initiale au lecteur et celle parfois effectuée envers un notable.

d'augmenter la place donnée à ces instructions initiales : la première consiste à augmenter leur volume (par exemple, Gobain [1702] y consacre une dizaine de pages). La seconde consiste à résumer ces principes en une liste clairement mise en avant qui structure l'ouvrage (voir par exemple, Giraudeau [1746], p.I).

A la fin du XVII^{e} siècle, avec Mathieu de la Porte, apparaît une nouvelle problématique qui approfondit cette question de la représentation : peut-on classer les différents types de comptes et si oui comment[106] ? Pour de la Porte, la réponse est clairement affirmative. Il propose trois grandes catégories de comptes (comptes du propriétaire, comptes de choses et d'effets et comptes de personnes). Plusieurs auteurs du XVIII^{e} siècle (Barrême [1721] Giraudeau [1746] ou Imhoof [1786]) reprendront la distinction de Mathieu de la Porte en la simplifiant pour opposer les comptes généraux aux comptes particuliers (voir à ce propos Gomberg [1929], p.12-13 et Vlaemminck [1956], p.140-141).

Plus généralement, la plupart des auteurs de la deuxième moitié du XVII^{e} et du XVIII^{e} siècle soulève le débat autour des règles comptables comme si les enjeux du savoir comptable s'y restreignaient. Les auteurs du début du XVII^{e} siècle étaient en effet peu prolixes en matière de règles. On devinait tout juste l'ampleur de cette problématique à la lecture attentive de Jean André [1636] :

> « Attachez-vous principalement à connaître le débiteur et le créditeur, car c'est ce qui est le plus important dans les comptes doubles » (paragraphe intitulé *De la conclusion des livres*).

Cette difficulté faisait alors écho aux silences de Van Damme [1606], Thomas [1631] ou encore Boyer [1645] sur les moyens de connaître les débiteurs et les créditeurs. A l'inverse, les règles comptables du débit et du crédit sont formulées de plus en plus fréquemment et de plus en plus clairement comme le montrent les ouvrages de Mathieu De la Porte[107] [1685], Gobain[108] [1702], Barrême[109] [1721], Giraudeau[110] [1746], Gentil[111] [1777].

---

[106] Vlaemminck [1956] note ainsi : « la confusion qui règne dans les énumérations de cet ancêtre de la centralisation, prouve qu'il ne songe pas encore à classifier les livres, ni à les rapprocher à cet effet de leurs origines […]. Toutefois, de la Porte est l'un des premiers à s'efforcer d'établir une classification raisonnée des comptes et qui insiste sur la nécessité de faire une distinction entre l'entreprise et le propriétaire » (p.132).

[107] « Quelle est la véritable règle pour trouver le débiteur et le créancier de toutes les formes d'articles ?
C'est celle qui suit
Tout ce qui vient sous mon pouvoir ou sous ma directeur est toujours débiteur ou doit.
Tout ce qui est hors de mon pouvoir, ou hors de ma direction est toujours créancier ou doit a » (p.20).

[108] « tout ce qui est au débit des personnes avec qui j'ai des comptes ouverts, est ce qu'ils me doivent ; et ce qui est en leur crédit, c'est ce qu'ils m'ont payé ou que je leur dois » (p.203).

[109] « ce qui entre doit à ce qui sort » (p.15).

[110] C'est le premier objectif que l'auteur se propose d'enseigner : « des principes certains pour donner à chaque article, le débiteur et le créditeur qui lui est propre, c'est ce qu'on doit regarder comme la base des parties doubles » (p.I).

Toutefois, l'augmentation du nombre de manuels comptables à la fin du XVIII^{e} et au début du XIX^{e} siècle laisse entrevoir les limites d'un tel savoir, comme le note Blondel [1804] dans un propos prémonitoire :

> « Peut-être aussi cette science n'est-elle point encore parvenue à son degré de perfection. Ce qui le prouve, c'est la multitude des ouvrages qui depuis quelque temps sont mis au jour dans cette matière. Si ceux qui ont écrit les premiers, n'avaient rien laissé à désirer, d'autres n'auraient pas cru pouvoir y ajouter, et n'auraient pas eu envie d'écrire » (préface).

L'ensemble des savoirs marchands des XVII^{e} et XVIII^{e} siècles paraît donc reposer sur la représentation : représentation de la réalité du commerce via les comptes mais aussi via les manuels qui ne sont parfois eux-mêmes qu'une représentation des pratiques du commerce. Lemarchand et McWatters [2006] montrent que, dans le cas du manuel de Gaignat de l'Aulnais à Nantes au XVIII^{e} siècle, les marchands cités ont pour la plupart existé (p.29-32), les prix indiqués semblent en rapport avec ceux pratiqués à la même époque (p.26-29). Ils peuvent ainsi conclure que « Gaignat propose une vision réaliste des conditions et des pratiques » (p.32). Les travaux de Bottin [2001] qui se situent dans la même lignée, se sont intéressé aux mêmes questions pour les ouvrages de Savonne en 1567, de Van Damme en 1606 et d'Irson en 1678.

2.2. Les fondements du savoir : de bons praticiens

Le manuel comptable comme les livres comptables ne semble donc être que le reflet des pratiques. Ce savoir n'est pas encore de type normatif, loin s'en faut. Il consiste plutôt en un discours suggestif : les auteurs n'affirment pas, loin de là, que les lecteurs doivent absolument suivre leur méthode. Au contraire, ils leur laissent en apparence du moins la liberté de juger. D'Hénouville [1709] le fait explicitement :

> « ce n'est pourtant pas que je croie que le système que j'ai donné soit généralement du goût de ceux qui observent une autre méthode : mais je me flatte que quand ils l'auront examiné et comparé avec celles dont ils se servent, ils n'y trouveront pas moins d'ordre, de précision et d'exactitude dans toutes les parties, puisque tous les principes sont établis suivant le jugement et les décisions de la plupart des savants, pour ne pas dire de tous ceux qui ont écrit sur cette matière, et lesquels sont confirmés par plusieurs anciennes et nouvelles ordonnances, toutes soigneusement citées » (préface p.II).

L'absence d'un savoir normatif pose évidemment la question de la légitimité des auteurs de manuels comptables : si les marchands sont les mieux placés pour juger de la

[111] Là-aussi, c'est le premier objectif que l'auteur se propose d'enseigner : « La manière de trouver le vrai débiteur et le vrai créancier dans toutes les opérations de commerce, mais même de finances, car cette façon de compter a la propriété de convenir à toute sorte de comptabilité » (p.7).

validité de leur savoir, quelle place reste-t-il à l'auteur comptable ? Une première stratégie consiste à recourir à un protecteur (Boyer [1645], Irson [1678] ou Moulinier [1704]), ce que regrette Giraudeau [1746] :

> « L'adulation dont on ne manque guère de soupçonner les épîtres dédicatoires, n'a aucune part dans la liberté que je prends de faire paraître cet ouvrage sous vos auspices ; vous en êtes les juges nés ; et tout ce qui regarde le commerce ressortit de droit à votre tribunal.
>
> D'ailleurs messieurs, peut-on vous flatter ? Les services importants que vous rendez tous les jours au public, les ressources inépuisables qu'il trouve en vous, les succès qui suivent vos entreprises les plus difficiles, ne mettent-ils pas votre gloire au dessus de tout éloge ? » (préface).

Derrière la critique de Giraudeau, on voit bien poindre la légitimité incertaine de l'auteur comptable : il doit s'appuyer sur ses qualités propres pour gagner l'estime de son lecteur.

Une deuxième stratégie est de se référer aux marchands. Soit ils auraient approuvé l'ouvrage au point d'en demander la publication à l'auteur (De la Porte[112] [1685]) ; soit l'auteur reconnaît l'autorité des marchands (Thomas[113] [1631], André[114] [1636], Boyer[115] [1645] ou Pourrat[116] [1676]). Ces encouragements tiendraient lieu de légitimité même si celle-ci apparaît bien fragile (Lemarchand [2001], p.107).

Une autre méthode consiste à mettre en avant son expérience dans le commerce qui légitimerait la position de l'auteur. Certains, comme Ricard [1724], le font sur le mode ironique :

---

[112] « Cet ouvrage a plus beaucoup à quantité des particuliers savants et experts en cet art, lesquels m'ont unanimement assuré n'avoir vu jusqu'à présent (sur ce sujet) rien de si instructif que ce traité. » (préface).

[113] « Ce sont les fruits de mes labeurs et exercices […] ; outre la louange qui vous est due d'avoir si longtemps négocié dans cette florissante ville avec tant de prudence et d'honneur, qu'il n'y a marchand en icelle auxquelles votre honnête conversation et vos louables actions n'aient donné de preuves très certaines de votre sincère et entière probité, connue non seulement de ceux de notre nation, mais encore de plusieurs autres » écrit-il dans une adresse qui est aussi un hommage aux commerçants de la ville de Lyon.

[114] « Les défauts que la solidité de vos jugements est capable d'y remarquer, me défendirent de le lui procurer aussitôt qu'il reçut la lumière, sur l'espérance qu'un jour il en serait plus digne comme j'ai daigné de le rendre dans la production de la science des comptes » écrit-il dans une adresse « à messieurs les maîtres et gardes des marchands à Paris ».

[115] « c'est à vous seulement que j'ai du consacrer un livre qui n'est fait que pour le faciliter, et qui d'ailleurs ne pourrait le garantir des atteintes de l'ennui si votre nom illustre ne lui servait d'une puissante sauvegarde et n'arrêtait d'abord la rage qui sont ses ennemis aussi bien que de la vérité » (adresse à messieurs le prévôt des marchands et échevins de la ville de Lyon).

[116] « A Monsieur Got, bourgeois et banquier à Lyon
Dans le dessein que j'ay eu de donner au public ce travail dont vous m'avez autrefois donné les plus grandes idées, j'ay creu que je ne pouvois le dédier plus justement qu'à vous […] je suis assuré que mon ouvrage sera mieux receu lors qu'il paroistra sous la protection d'une personne dont la vertu et le mérite sont si bien connus de toute la France »

> « L'art de tenir les livres en parties doubles ou à l'italienne, est devenu si commun, surtout dans cette ville [NDLA : Bordeaux], où plusieurs maîtres d'école, qui n'ont aucune teinture de commerce, se mêlent de l'enseigner » (préface)

Une longue expérience du commerce aurait permis d'éprouver cette pratique. Rodriguès [1810] est un de ceux qui expriment le plus clairement ce discours :

> « J'ai tenu les livres pendant quinze ans dans la maison de M. André Acquart, ancien négociant à Bordeaux. La confiance dont il n'a cessé de m'honorer, et surtout les bienfaits dont il m'a comblé, me font un devoir de lui en témoigner publiquement ma reconnaissance » (p.III).

A lire cet extrait, on comprend mieux la légitimité de ce savoir : ce que l'on sait, ce ne sont finalement que les pratiques des commerçants et les manuels ne sont là que pour exposer celles-ci. Au besoin, s'il y a innovation, l'auteur insistera lourdement sur les expériences multiples qui lui ont permis de la valider. Plus globalement, cette question de la légitimité va souvent de pair avec des silences que l'on devine embarrassés[117].

La nature du savoir et de la légitimité de l'auteur constituent deux questions étroitement imbriquées. Qui détient ce savoir exposé dans les manuels comptables ? Depuis le XVII[e] siècle, les auteurs comptables paraissent d'abord justifier leurs connaissances par leur pratique du commerce. Savary[118] [1675] ne disait pas autre chose dans sa préface. Van Damme[119] [1606], Thomas[120] [1631], André[121] [1636] Boyer[122] [1645], Pourrat[123] [1676], Irson[124] [1678] De Graaf[125] [1718], Ricard[126] [1724], Giraudeau[127] [1746], Gentil[128] [1777] étaient aussi des commerçants. Certains comme De la Porte[129] [1685] ou Barrême[130] [1721]

---

[117] Ainsi, Gobain [1702] ne peut-il parler que de « l'utilité publique » de son manuel. Moulinier [1704] est dans le même cas : « En composant cet ouvrage, j'ai tâché à le rendre utile tant aux savants, moins savants, que curieux » (p.I).

[118] « Il vint un temps où le Commerce estoit tellement affaibli et les banqueroutes si fréquentes, qu'il n'y avoit aucune seureté de prester son bien, je jugeay alors que je ne ferois point mal de m'en retirer et d'embrasser une autre profession » (préface non paginée, bas de la première page et haut de la seconde).

[119] Yamey [1990], introduction du volume 15.

[120] Il se présente comme « alemand, bourgeois de la ville de Lindau en Boden » donc probablement un marchand.

[121] Indication fourni dans le privilège du roi.

[122] Yamey [1990], introduction du volume 16.

[123] Il est « marchand » si l'on en croit la page de garde.

[124] Il se présente comme « juré teneur de livres, nommé par sa majesté pour l'ordre et l'examen, vérification et liquidation de toutes sortes de comptes ».

[125] Yamey [1990], introduction du volume 16.

[126] Le relatif mépris qu'il témoigne pour les professeurs laisse penser qu'il s'agit d'un praticien.

[127] Il est « négociant à Genève ».

[128] Il se présente comme « teneur de livres de la compagnie d'assurances générales de Paris ».

[129] Lemarchand [2005], p.28.

[130] Il aurait été engagé jeune dans les affaires avant de revenir enseigner les mathématiques à Paris. Avec son fils adoptif, il aurait alors fondé une école où, entre autres, la comptabilité était enseignée (Yamey [1990], introduction du volume 17).

ont des trajectoires plus chaotiques : ils sont d'abord teneur de livres, puis enseignent la tenue des comptes.

Les enseignants sont moins nombreux. Il semble même assez difficile de penser qu'ils ne font qu'enseigner : Moulinier [1704] se présente ainsi comme « ancien syndic des messieurs écrivains et arithméticiens jurés de Bordeaux, ordinairement employé aux reconnaissances des écritures les plus occultes, contestés en justice ». Il semble donc difficile de le classer comme simple professeur. La même question se pose pour Gobain[131] [1702]. Il n'y a finalement guère que Coutereels[132] [1623] et d'Hénouville[133] [1709] qui se contentent d'enseigner la comptabilité.

En tout état de cause, les auteurs comptables qu'ils soient commerçants, teneurs de livres ou même professeur paraissent tous tirer leur légitimité d'une même source : la pratique régulière de la tenue des livres. Au début du XIX^{e} siècle, elle semble toujours le fondement le plus sérieux du savoir comptable.

Etendant le constat à l'ensemble de l'Europe, Pierre Jeannin [2002] confirme le cas français :

> « Dans la galerie d'auteurs où se faufilent ainsi encore au XVIII^{e} siècle, mais moins qu'auparavant, quelques mercenaires grossiers, le type dominant est plutôt le bon praticien » (p.346).

Le constat de Pierre Jeannin confirme bien l'articulation qui existe entre le savoir produit à l'âge classique et ses fondements. D'un côté, on observe un savoir qui commence à être théorisé à travers des règles et de l'autre, on voit émerger des auteurs comptables, qui sont dans leur grande majorité des praticiens d'un bon niveau.

2.3. Les usages du savoir : l'utilité pour le praticien

Si l'articulation entre la nature et les fondements du savoir est assez immédiate, il faut noter qu'elle correspond aussi aux usages du savoir comptable. A la lecture des ouvrages comptables, on ne peut manquer d'être frappé par la prédominance d'un discours sur l'utilité de la comptabilité pour elle-même. Ainsi, Coutereels [1623] écrit-il :

> « Ami lecteur, le livre de raison est le vrai magasin, la response solide et démonstration totale de la trafique. On fait par icelui qui et doit avoir, ce qu'on achete et ce qu'on vend, reçoit et paye, remet et tire, a quoi on perd ou gagne, tant aux marchandises vendües dans ces quartiers et ailleurs qu'aux changes de diverses places. Bref, le livre de raison se peut nommer à bon droit Appolon de Mercure, ou le flambeau des marchands » (adresse au lecteur)

[131] Il se présente comme « syndic des écrivains jurez de la ville de Bordeaux ».
[132] Yamey [1990], introduction du volume 15.

De nombreux autres auteurs insisteront sur l'utilité de la comptabilité mais avec des variantes. Certains soulignent l'utilité de la tenue des livres pour bien mener son affaire (Thomas[134] [1631], Pourrat[135] [1676], De la Porte[136] [1685]). D'autres mettent l'accent sur le rôle de la comptabilité comme moyen de connaître le profit généré par chaque marchandise (Boyer[137] [1645], De Graaf[138] [1718]). D'autres enfin insistent sur l'utilité de la comptabilité dans des termes plus flous (Pourrat[139] [1676], Irson[140] [1678], Barrême[141] [1721], Miteau de Blainville[142] [1784]).

A lire ces différentes définitions, on retrouve un même discours sous-jacent : il faut tenir des comptes pour savoir où l'on en est. On reste dans l'épistémé de la représentation : la comptabilité a donc pour première fonction de décrire la réalité, cette réalité n'étant encore accessible qu'à celui qui la vit. Mais, il ne s'agit pas seulement de dire ce qui est, il faut aussi

---

[133] Il se présente comme « professeur ès mathématiques et de livres de comptes à parties doubles à Paris ».

[134] « Ayant tout bien consideré, amy lecteur, i'ay trouvé que le Négoce ne consiste pas seulement en moyens, ny en quantité d'or et d'argent (encore que ce soit bien le fondement principal :) mais aussi en la science et pratique de bien sçavoir tenir les Livres de compte ; car sans cela il est impossible de conduire les affaires à bonne fin. Et tout ainsi que l'on peut traverser les mers sans quadran ; de même aussi l'art de tenir livres de comptes est le vray quadran du commerce et du commerce et traffic de marchandises. Et combien que maintes personnes ayent fait et mis en lumière plusieurs escrits donnans diverses instructions sur ce sujet » (première page de l'adresse au lecteur, non numéroté).

[135] « Dans le siecle ou nous sommes on voit rarement faire fortune à un homme d'estude ou de lettre, mais bien ceux là la font qui ont l'esprit ouvert aux affaires du monde par le moyen des contes doubles, comme on le remarque dans les premiers ministres d'Estat et de plusieurs autres qui s'avancent à la Cour ; sans que j'aille alléguer icy que tous les principaux négocians les fçavent mais non pas si clairement qu'il seroit à souhaiter. Le moindre emolument qu'on donne à un homme pour les tenir est de cinq à six cens livres par an, y en ayant qui en ont jusques à deux mille, voire dans les Compagnies des Indes jusques à trois mille, de force, qu'il ne faut pas beaucoup de temps comme l'on voit pour rendre un homme assez riche » (p.6-7).

[136] « comme les apprentis marchands banquiers et autres negocians, même les jeunes negocians se doivent faire une affaire serieuse de bien étudier ce present traité comme étant (pour ainsi dire), le gouvernail de leur barque » préface (bas de la seconde page).

[137] « Il se tiendra un compte sur chaque sorte de marchandise, afin que plus aisément on puisse voir le profit qui se fera sur chacune d'icelle » (p.I).

[138] « si on veut savoir le profit qu'on fait sur tous les grains qu'on négocie, on tient pour ce fait un compte général de grains, et ainsi du seigle : mais si on souhaite tenir un compte de chacun en particulier, on les distingue par un autre nom » (p.17).

[139] « On ne peut estre sçavant oeconome sans les contes doubles & on peut dire d'eux sans en dire trop, qu'ils ne sont point inutiles à qui que ce soit, puis qu'ils ont pour objet les biens que toute personne possede, qui plus, qui moins ; de façon qu'on peut conclure qu'a la reserve de la science de la religion à connoistre Dieu & sans pourtant que je veüi le comprendre dans ce nombre de sciences, certains mestiers très necessaires, puisqu'on ne peut leur donner raisonnablement ce nom de science, mais c'est pour en venir là, que toute personne ne doit pas ignorer les contes doubles s'il desire la tranquillite de son ame, conserver ses richesses, ou s'avancer dans la fortune qui sont les beaux fruits que cette science nous fait cueillir en la cultivant » (p.7)

[140] « Si la méthode de tenir des Livres n'avoit pour objet que le soulagement de la mémoire de ceux qui ont le maniement de quelques affaires, il ne seroit pas nécessaire d'établir des règles avec tant d'exactitude et de circonspection, parce qu'un chacun s'en prescriroit comme bon luy sembleroit » (chapitre II).

[141] « L'expérience fait connoître l'utilité d'un Plan qui, réunissant l'ordre des Parties Doubles à l'ancien ordre des Finances, représente toujours la date et la vérité des faits, sans s'écarter de la forme & des usages de la Chambre des Comptes.
L'ordre des parties doubles est le seul convenable aux comptes » (préface).

[142] « sans contredit, [elle] est seule capable de rendre à tous égards un compte clair, net & précis » (p.5-6). La partie double devient « l'unique moyen de devenir bon comptable » (p.7)

classer les informations pour en faire émerger certaines (comme par exemple, connaître le profit lié à la commercialisation de chaque marchandise).

Dans le cas des comptes tenus en finance, l'objectif de la comptabilité était probablement différent[143] : il ne s'agissait plus d'éclairer le flambeau du marchand sur l'état réel de ses affaires, mais plutôt de juger de la conformité des actions d'un tiers avec sa comptabilité. Ainsi, c'est le cas des Etats-Unis au début du XIX^{e} siècle, Chandler [1988] évoque cette finalité de contrôle des actions des individus par la comptabilité :

> « Si le marchand agissait en tant que facteur, ou agent, les comptes de son commettant devaient montrer quelles commissions il avait reçues, comment il en avait disposé, quelles rentrées il avait eues, quelles marchandises appartenant à son employeur étaient encore entre ses mains ou entre les mains de débiteurs » (p.44).

Au-delà de l'utilité que l'on peut prêter à la comptabilité, l'usage de ce savoir concerne encore le seul teneur de livres ou le patron qui tient lui-même ses livres. Le savoir comptable ne semble pas encore constituer un moyen de contrôle de la comptabilité : il reste, au mieux, un simple moyen de contrôle des actions de chacun[144].

---

[143] On ne dispose pas de manuels indiquant l'usage des comptes tenus en finance : Barrême [1721] est l'un des seuls à l'évoquer (p.299-300) mais du seul point de vue technique, sans en préciser la finalité.

[144] Précisons un point pour ne pas être mal interprété. Nous ne contestons pas le fait que dans le modèle financier (Barrême [1721], Lemarchand [1993]), la comptabilité ait pour première finalité de contrôler le comptable. Mais, ce qui est contrôlé dans ce modèle n'est pas la comptabilité en tant que telle, mais l'adéquation entre les actions du comptable (utilisé au sens de responsable) et sa comptabilité (qui est là pour rendre compte de ses actions et refléter la réalité).
Même dans le cas de la réforme des finances publiques de 1716 (Lemarchand [2000]), c'est cette correspondance qui est interrogée : aucune organisation précise des comptes n'est exigée semble-t-il sinon la pratique de la partie double pour les seuls officiers comptables, la cotation des feuillets, leur paraphe etc. (p.99-100). Mais, contrairement à ce qui existera plus tard, aucun organisation générale de la comptabilité n'est spécifiée.
Glineur [2005] confirme le constat en précisant qu'éventuellement, des bordereaux de finances pouvait être demandés pour compléter l'information comptable (p.179-180). Mais il note qu'en tout état de cause, le contrôle se fait a posteriori (p.177). Le but de la comptabilité est donc bien de confronter les actions du responsable avec les comptes qu'il rend.
Dans ce contexte, le contrôle dont on parle n'a rien à voir avec celui qui émergera ensuite : ce contrôle aura pour objet de vérifier l'adéquation entre la comptabilité effectivement tenue et les règles comptables que doit suivre le comptable.

Le lien entre les pratiques et les savoirs pourrait apparaître à première vue ténu : d'un côté des pratiques comptables très diverses et de l'autre un savoir qui se construit avec des règles sous-jacentes de plus en plus précises.

Néanmoins, les ressemblances sont plus nombreuses qu'il n'y paraît à première vue. D'un côté, les manuels comptables sont pour la plupart écrits par des négociants ou des teneurs de livres travaillant dans le négoce. Leurs exemples se veulent les miroirs des pratiques ordinaires du commerce. A l'inverse, les ouvrages comptables à destination de l'industrie naissante ou de l'agriculture sont inexistants, reflétant la relative simplicité des pratiques comptables dans ces secteurs. L'inégalité de développement des savoirs rejoint celle des pratiques.

L'adéquation entre savoirs et pratiques rejoint la cohérence du savoir que nous avons pu observer : on découvre que sa finalité est de représenter la réalité le mieux possible en dégageant des règles. Ce savoir est construit par certains praticiens pour l'usage d'autres praticiens. Les usages, les fondements et la nature du savoir technique paraissent donc se rejoindre dans une même cohérence : il ne s'agit plus, comme dans l'épistémé de la Renaissance, d'un savoir balbutiant aux règles incertaines proposés par des marchands plus ou moins compétents, mais il ne s'agit pas encore d'un savoir se prétendant scientifique établi par des professeurs.

Pour autant, la cohérence interne de ce savoir ne doit pas masquer ses limites. S'ils se contentent de refléter les pratiques, de nombreux négociants n'ont pas besoin des manuels comptables comme le notent Carrière[145] [1973] pour le cas de Marseille et Butel[146] [1974] pour celui de Bordeaux. Mais, rien de très surprenant finalement : le savoir est conçu par et pour le praticien, ne pouvant encore s'en détacher.

Par ailleurs, les ouvrages comptables dans les bibliothèques des marchands et des négociants sont rares semblant marquer un désintérêt pour la technique comptable. Lemarchand [2001] (p.95) et Jeannin [2002] (p.377-378) suggèrent néanmoins que ces ouvrages se trouvaient probablement au comptoir.

[145] « Le commerçant était un praticien consommé, connaissant parfaitement tous les aspects et toutes les exigences de son métier, attendant peu des ouvrages qui décrivaient avec de nombreux détails ce que lui-même pratiquait journellement » (p.766).

[146] « Les connaissances comptables des négociants semblent se fonder davantage sur l'expérience d'hommes durs au travail et âpres au gain que sur la consultation d'ouvrages théoriques » (p.170).

Chapitre 4 : Un personnel comptable restreint et loyal

> « Le teneur de livres, M. Liebold, trônait, comme ministre secret de la maison, à une croisée du second comptoir, dans une majesté solitaire et dans une activité mystérieuse. Toujours occupé à inscrire des chiffres dans un grand-livre, il ne levait que rarement son nez fourré dans ses calculs, quand un pierrot venait se pencher sur les barreaux de fer de sa croisée, ou bien quand un rayon de soleil dorait le coin de sa fenêtre d'un éclat passager. M. Liebold savait bien, d'après les lois invariables de la nature, que le rayon du soleil ne pouvait pénétrer en aucune saison au-delà du haut de la corniche de sa fenêtre ; mais il ne pouvait s'empêcher de le croire capable de tomber à l'improviste sur le grand-livre : aussi l'observait-il avec des regards peu rassurés.
> Le calme qui régnait dans le coin de M. Liebold contrastait singulièrement avec l'agitation continue qu'on voyait dans le coin opposé » (Gustav Freytag, *Doit et avoir*, Hachette, p.65).

Dans ce chapitre, nous allons poursuivre notre mise en parallèle des pratiques et des savoirs. Après avoir essayé de comprendre la cohérence en matière technique, nous allons le faire pour ce qui concerne l'individu qui tient les comptes. Ceci nous amène à nous demander qui, au quotidien, tient les comptes et pourquoi.

1. Les pratiques de délégation de la tenue des livres au quotidien

La délégation de la tenue des livres aux XVII^{e} et XVIII^{e} siècles propose un nombre assez limité de modalités :

- la première façon consiste soit à tenir soi-même les comptes, soit à les confier à un membre proche de la famille (femme, enfants) ;
- la deuxième implique l'embauche d'un spécialiste de la comptabilité, le teneur de livres, qui se chargera de cette tâche ;
- la dernière consiste à déléguer (aux commis et aux responsables de la production) des tâches productives ou commerciales en leur ajoutant les tâches comptables qui les accompagnent.

1.1. La tenue familiale des livres

On pourrait penser que la solution la plus simple consistait à embaucher un commis pour effectuer cette tâche. Mais, comme le rappelle Chassagne [1991] :

> « il était toujours théoriquement possible de recourir aux compétences d'un commis, mais cette solution coûteuse n'est guère à la portée d'un petit fabricant (le salaire annuel d'un commis, teneur de livres, n'est pas inférieur à 800 livres dans les années 1760, ce qui représente environ le triple du salaire d'un bon imprimeur) » (p.105).

L'unité de cet ensemble est formée par le socle familial qui semble prépondérant dans plusieurs régions. Ainsi, à Saint-Malo, Lespagnol [1997] nous rappelle que « l'entreprise, c'est l'entrepreneur » (p.120) et la finalité du recours à la société, c'est « avant tout d'assurer la continuité de la maison familiale » (p.122). Adeline Daumard [1997] formule un constat proche pour les boutiquiers parisiens au début du XIX^{e} siècle :

> « Analysant les causes de la faillite, les syndics mentionnaient souvent la présence au foyer d'une femme incapable de surveiller l'entreprise » (p.265)

C'est donc bien le rôle de la cellule familiale qui est mis en avant à Paris dans l'exploitation commerciale et donc la cohésion entre ses membres dans une même responsabilité. A Bordeaux, Cavignac le dit tout aussi directement en parlant de « l'importance du lien familial dans les affaires » (p.37). A Paris toujours, entre 1750 et 1820, dans les boutiques de papiers peints, Velut [2000] fait un constat assez similaire :

> « Les sources ne donnent que peu de voies d'accès aux personnes qui assurent la marche des boutiques au quotidien. Elles se restreignent au cercle familial dans les entreprises les plus modestes. S'y adjoint éventuellement quelques commis ou filles de boutique » (p.285)

La première possibilité consiste à confier la tenue des livres au patron ou à l'un des associés. Ainsi à Marseille, Carrière [1973] trouve quatre cas sur les cinq cités où un des patrons tient lui-même les comptes :

> « Lorsque L. Sardou et J. Nicollas cadet créent, en 1792, une société […], ils décident de prendre « un teneur de livres en état de tenir, aux parties doubles les écritures de notre société ». [Dans une autre affaire], Mancio, négociant natif de Turin […] est chargé de « tenir la caisse, la correspondance et les écritures en parties doubles ». […] En 1792, les frères Magnan et le Sieur N. Musse s'unissent pour la fabrication de bonnets de laine : […] P. Magnan « tient les livres et la caisse ». […] Dans la maison Valette et Massol, Massol tenait la caisse, Valette se réservait « les écritures ». […] Dans l'affaire Lioncy et Gouffre, en 1733, J.-J. Gouffre tient les écritures et la caisse » (p.726).

Chez les verriers de Haute-Auvergne, le constat est le même :

> « On remarquera l'absence dans le personnel d'un commis aux écritures car le maître de verrerie en faisait fonction » (Busser [2007], p.114).

A Nantes, dans le cas des Chaurand, la division des tâches entre les deux frères associés est également pratiquée (Pineau-Defois [2004]) :

> « Honoré-Anne, en quelque sorte, gère les relations publiques et commerciales. […] Quant à Pierre-Louis, il est responsable de l'armement à Nantes. Il tient les comptes des navires, mais aussi des marchandises. Cela suppose une connaissance affinée de la comptabilité à partie double » (p.216).

Mais la situation la plus fréquente est le recours à l'épouse pour tenir les comptes[147]. Le couple ayant des intérêts communs, autant que les secrets d'affaires restent confidentiels. Adeline Daumard [1997] fait le même constat à Paris au XIX^e^ siècle. Les exemples paraissent se multiplier à travers le pays. Ainsi, Martine Sonnet [1984] nous dit que :

> « Dans le monde marchand et artisan parisien des Lumières, l'épouse et parfois la fille du maître assurent souvent les travaux d'écriture, de comptabilité, voire de gestion inhérents à la bonne marche de la boutique ou de l'atelier. Pour effective et nécessaire qu'elle soit, cette participation aux affaires familiales n'a laissé que bien peu de traces » (p.75-77).

Natacha Coquery [2000c] fait le même constat dans le cas d'Aubourg, un mercier-joailler-bijoutier à la fin du XVIII^e^ siècle :

> « sa femme tient quatre registres, où les notations s'égrènent au jour le jour » (p.137).

Chez les boulangers tourangeaux du XVIII^e^ siècle, Maillard [2000] nous apprend que :

> « la bonne tenue des « livres de boutique » semble à mettre à l'actif des épouses qui tiennent la boutique ; beaucoup savent signer, d'une graphie sans doute malhabile mais attestant la pratique de l'écriture » (p.363).

Les boulangers parisiens du XVIII^e^ siècle sont dans le même cas selon Kaplan [1996] :

> « En règle générale, la femme avait la charge des relations avec les clients, tout comme aujourd'hui dans les boulangeries parisiennes. Installée derrière le comptoir (dans les boutiques plus opulentes, on peut dire qu'elle trônait), elle bavardait avec les clients, veillant à ce qu'ils restent dans de bonnes dispositions et soient fidèles à la maison. […] Elle recevait les espèces qu'elle plaçait dans une caisse ou elle faisait crédit, tenant ses comptes sur un registre ou à l'aide d'un jeu de tailles » (p.345).

Le rôle comptable de la boulangère est évidemment lié à l'importance du crédit, ce qui explique l'impossibilité de la délégation :

> « La gestion du crédit était une tâche compliquée à l'extrême et décisive, surtout quand l'on sait la place considérable de la vente à crédit dans la boulangerie. La femme devait tenir une multitude de comptes particuliers en même temps. Elle devait décider, souvent de son propre chef, si elle devait faire crédit à tel acheteur et, si oui, dans quelle mesure » (p.345).

Au XIX^e^ siècle, les choses ont peu changé chez les boulangers lyonnais :

> « Le crédit n'est qu'un des aspects des responsabilités comptables de la boulangère. Les dossiers de faillite comme les actes notariés montrent que ce sont les boutiquières qui sont chargées de la gestion de l'entreprise : tenue des livres de compte, bien souvent paiement des fournisseurs et des ouvriers, ce qui explique aussi que des veuves puissent continuer à tenir le commerce assistées de garçons boulangers qui se chargent de la production […].
>
> L'entreprise boulangère au XIX^e^ siècle semble inverser les rôles entre les sexes. Le boulanger a une fonction essentielle de production de cette denrée vitale qu'est le pain, mais il n'en retire pas les avantages sociaux, étant reclus dans son fournil. Exclue de la tâche noble de production, la boulangère est donc confinée dans la boutique. Mais, au XIX^e^ siècle, les mutations économiques et sociales (concurrence commerciale, essor de la population salariée…) contribue à inverser les rôles sociaux. Chargée des comptes, la boulangère devient gestionnaire de l'entreprise, chargée de la vente c'est elle qui établit les liens avec les habitants du quartier faisant de son commerce un des principaux lieux de la sociabilité locale » (Angleraud [2000], p.379-380).

A Lyon aussi, Monsieur Nicot confie probablement cette tâche à sa femme lorsqu'ils se marient en 1771. De 1765 à juin 1770, sa sœur assurait les tâches qu'un commis assurait jusqu'alors[148] (Roche-Galopini [2002],p.35-37).

Lespagnol [1997] resitue cette pratique dans ce qu'il nomme un capitalisme familial, poussé jusqu'au bout dans la ville de Saint-Malo :

> « L'épouse y jouait souvent un rôle d'auxiliaire du chef de maison, le suppléant en cas d'absence […] ; dans certaines maisons l'épouse du négociant pouvait exercer de manière permanente une fonction spécialisée, par exemple […] pour la tenue des comptes comme cela semble avoir été le rôle de Marguerite Chantoiseau, épouse de Danycan » (p.123).

Mais l'exemple le plus frappant et le plus connu est certainement celui de Madame de Maraise. Chassagne [1981], dans la préface de la correspondance de Madame de Maraise, nous rappelle que :

> « « Pour remédier à son insuffisance commerciale », selon Oberkampf, il [NDLA : Maraise] sacrifie alors son célibat à la prospérité de l'affaire, et épouse, à quarante-deux ans, la commissionnaire de la manufacture sur la place de Rouen, qui en a trente. « Il a trouvé en elle, continue Oberkampf », dans ses Souvenirs, tout ce dont il avait besoin pour s'occuper des écritures, qu'il a fallu recommencer depuis leur origine, pour établir des comptes en partie double et débrouiller par là tous les comptes » » (p.10).

---

[147] C'est ce que disent soutiennent dans le cas général Tilly et Scott [2002] : « si le produit était fabriqué et vendu à la maison, l'épouse de l'artisan faisait fonction de commerçante. Elle menait des transactions, tenait les comptes et surveillait les ouvriers dans l'atelier » (p.94-95).

[148] Il n'est pas précisé que le commis, la sœur ou la femme ait tenu les livres. Cependant, lors de la faillite de 1769, il est fait mention des livres de Nicot (Roche-Galopini [2002], p.36). Il est donc probable que la femme et la sœur aient tenu ses livres compte tenu des fréquents déplacements de Nicot.

Il manque à ce tableau les enfants qui commencent souvent leur formation au comptoir. Ce n'est pas nouveau, ainsi que l'atteste le témoignage de Jean Maillefer, négociant rémois du XVII^{e} siècle, dont les mémoires sont publiées en 1890 :

> « Au sortir du greffe, mes parens m'envoyèrent demeurer chez Maître Cornillier, marchand drapier à Paris, où je demeuray deux ans, et n'apris rien que le chemin des Gobelins, aplaneurs et tondeurs, n'estant employé ny à la recepte, ny à escrire, ny ne voyant les livres d'achapts » (p.8).
>
> « Delà, je vins demeurer ches Monsr Mathon, marchand en magazin, qui faisoit le négoce d'Italie. C'est là où j'apris à coucher une lestre par escrit pour le fait du commerce, à dresser des comptes, à régler et tenir des livres par raison, à tenir une caisse et donner le crédit, débit et rencontres à touttes les parties » (p.11).

Le phénomène de placement chez un confrère ne se limite pas à Reims. Cavignac [1967] fait le même constat à Bordeaux, même si s'initier chez ses parents semble plus courant :

> « Le métier s'apprenait à l'usage. Savary recommandait de placer le futur marchand chez un confrère ; un frère aîné faisait encore mieux l'affaire. Voici ce qu'écrit Pierre Pellet à son frère à propos d'un autre de leurs frères : « Vous me parlés de notre frère Louis… Je tacheray à trouvé ce qui pourroit convenir, s'il savoit écrire et chiffrer passablement » (p.37).

A Marseille, Charles Carrière [1973], insiste sur le rôle de formateur que peut avoir le père par rapport à ses enfants :

> « Lorsque le chef de famille prend à ses côtés ses propres enfants, d'abord comme simples collaborateurs puis, progressivement, comme associés, ceux-ci participent au travail du comptoir » (p.726).

A Saint-Malo, Lespagnol [1997] met lui aussi en avant le rôle des enfants au comptoir :

> « Les fils – ou du moins certains d'entre eux – dès l'adolescence, à partir de 15-16 ans, apportaient leur contribution à la marche de la maison, soit au comptoir au côté de leur père (ou mère) qu'ils assistaient directement, soit comme officiers […] ; voire – mais sous des formes plus complexes – dans un comptoir étranger » (p.123).

Charles Carrière [1973] cite une lettre laissant penser que le placement des enfants chez des confrères négociants se produit aussi à Marseille :

> « Nous aurions désiré correspondre à vos désirs en recevant M. votre fils chez nous, mais, dans ce moment, notre bureau est entièrement complet […]. Si M. votre fils vient ici nous l'aiderons pour le faire entrer dans quelque bonne maison, mais nous vous avouons que la chose sera un peu difficile » (p.718).

Cette pratique semble aussi acquise à Bordeaux comme en témoigne Paul Butel [1995] :

> « Un certain nombre de futurs praticiens du commerce partaient demander aux maisons hollandaises encore plus qu'aux autres les secrets de l'Art du Parfait Négociant, avec en premier lieu la maîtrise de la langue étrangère » (p.350).

Jacques Savary dans *Le parfait négociant* [1675] confirme la réalité de cet usage en y consacrant son chapitre XVIII. Les enfants s'occupaient tour à tour de la tenue des livres, de la vente etc. Via ses écrits, Savary nous interroge sur le sens de la tenue des livres : s'agit-il d'un simple apprentissage de la technique ou plutôt de comprendre au travers de la tenue des livres l'étendue des affaires du négociant, la source de ces bénéfices ? Probablement les deux.

1.2. Le recours au spécialiste : le teneur de livres

La description des liens unissant le patron à son teneur de livres se fera en deux temps : nous rappellerons d'abord les raisons expliquant le recrutement d'un teneur de livres, puis nous présenterons plus précisément la nature du rapport unissant le teneur de livres à son patron.

1.2.1. Les raisons du recours au teneur de livres

Commençons par faire le portrait de ce teneur de livres, à voir comment on le recrute et pour quelles raisons. Il faut croire que son recrutement est une pratique assez répandue à Marseille chez les négociants puisque Carrière [1973] nous indique :

> « La comptabilité était sans aucun doute confiée à un spécialiste : le teneur de livres » (p.730).

Pourquoi avoir recours à ce spécialiste ? Jean Meyer [1969] nous propose une première explication pour le cas nantais :

> « Certains négociants l'abandonnent [NDLA : la tenue des livres] aux commis spécialisés, soit par incapacité personnelle, soit peut-être par mépris pour une technique jugée indigne de l'état social du commerçant » (p.129).

Cette interprétation apparaît plausible. Comme le rappelle Meyer, les erreurs sont nombreuses et tout porte à croire que la tenue des livres n'a rien d'évident (p.128). L'exemple de Madame de Maraise, épousant l'associé d'Oberkampf, parce que ce dernier est incapable de tenir convenablement ses comptes (cf. plus haut) confirme l'incompétence personnelle comme étant une des raisons d'avoir recours à un teneur de livres. L'importance du commerce et sa nature ne permettent peut-être pas toujours au négociant de dégager suffisamment de temps pour le consacrer aux tâches comptables.

On peut néanmoins douter de la deuxième explication de Meyer : Carrière [1973] n'en fait pas mention pour le cas de Marseille. Dans le cas bordelais, Paul Butel [1974] se pose ouvertement la question citant l'hypothèse de Meyer pour y apporter immédiatement quelques réserves :

> « Peut-on soutenir cependant que les commissionnaires bordelais aient abandonné la tenue de leurs livres aux commis par dédain de la technique comptable ? […] La tenue de la caisse et

> des livres comme de la correspondance, initialement faite par les deux associés, Bethmann et Imbert, a été ensuite donnée à des commis spécialisés en raison des exigences nées de la croissance de la maison » (p.168).

On sent bien que l'idée de la taille du commerce apparaît en balance de la compétence comme facteur expliquant le recrutement d'un teneur de livres. A Saint-Malo, Lespagnol [1997] met en avant la taille de l'exploitation pour expliquer le recrutement du teneur de livres :

> « Dès la fin du XVII^{e} siècle, les plus importantes d'entre elles [NDLA : les maisons de commerce] employaient, en sus de la main d'œuvre familiale un personnel salarié de techniciens qualifiés – commis, « teneurs de livres » ou caissiers – travaillant au comptoir de manière permanente auprès du chef de maison » (p.123).

Dans le cas de la manufacture de Tournemine-lès-Angers, Serge Chassagne [1971] met lui aussi en avant l'importance du travail comme principal motif de recrutement :

> « Auguste Gaultier fut le premier commis de la manufacture. Il déchargeait Henri Moreau des besognes subalternes . La disparition de cet associé amena le recrutement de plusieurs commis. Louis Paillet, négociant de Boulogne-sur-Mer, failli en 1760, s'engagea pour quatre ans comme commis en août 1767, mais il travaillait déjà à la manufacture l'année précédente (présent au mariage du dessinateur Nandin). « Principal commis », il rédige le premier bilan de la manufacture en juillet 1769 » (p.268-269).

Quoi qu'il en soit, le recrutement d'un commis est envisagé comme le recours ultime imposé par la dimension de l'entreprise, ou l'incapacité de la famille à tenir convenablement les comptes. On essaye de limiter le recours au commis comme l'indique Carrière [1973] à Marseille :

> « Dans la plupart de nos comptoirs on cherche plus le choix que le nombre de commis » (p.718).

Au-delà du cas des négociants, celui de la Compagnie des Indes confirme l'influence du modèle négociant. La spécialisation comptable est avérée au niveau de la direction générale :

> « [A l'entresol], un second bureau, celui des livres, reçoit et vérifie la comptabilité de tous les services de Paris, Lorient, et des comptoirs » (Haudrère [2005], p.155).

1.2.2. La loyauté du teneur de livres

Ces liens reposent sur un rapport dans lequel on cherche en permanence à acquérir la loyauté du teneur de livres, dans la mesure ou sa compétence et son expérience sont reconnues.

Le premier moyen (et le plus courant aussi) de s'attacher le teneur de livres est de lui consentir de hauts salaires. A Marseille, Carrière [1973] nous fournit des exemples de salaires

se situant à la fin du XVIII^{e} siècle entre 600 livres et 1500 livres par an selon la taille de la maison et l'expérience du salarié (p.727-729). A Bordeaux, Cavignac [1967] lie le nombre de commis au salaire :

> « Les gages d'un commis montaient à 1 200 livres par an, aussi était-il avantageux de n'avoir qu'un ou deux commis qui, d'ailleurs, suffisaient à la besogne » (p.38).

A Bordeaux toujours, Butel [1974] nous donne des détails supplémentaires quant aux salaires des commis[149] :

> « Pour s'attacher des commis sûrs, les négociants ont sans doute été amenés à consentir de hauts salaires : le 4 septembre 1779, Jean Barton et Walter Johnston n'hésitent pas à engager Thomas Barry au prix de 3 000 lt par an alors que tel commis d'armateur spécialisé dans la traite négrière ne touche pas plus de 1200 lt par an en 1784. La hausse progressive des salaires peut être prévue : Johan Hermin, engagé en 1773 par la maison Emler et Hentz, touchera 500 lt la première année, 600 la deuxième, 700 la troisième, plus la nourriture » (p.168-169)

Butel [1974] exprime clairement le but de ses hauts salaires : s'attacher le commis pour éviter la fraude. A Nantes, Jean Meyer [1999] évoque lui aussi des salaires très élevés. Il parle de 700 livres de gages par an en 1739[150] et rajoute :

> « Ces prix font reculer nombre de négociants » (p.130).

Il reste alors un débat : pourquoi paye-t-on si cher le teneur de livres ? Sa rareté pourrait être une réponse et l'on trouverait pour appuyer cette thèse des correspondances indiquant la difficulté à trouver un bon teneur de livres. Mais alors, comment expliquer la difficulté apparente pour les jeunes teneurs de livres à trouver un emploi que relève Carrière [1973] ? Comment expliquer aussi cette phrase de Butel [1974] :

> « La réputation des maisons, les liens de parenté entretenus par elles dans les entrepôts européens, leur permettent d'y recruter facilement leur personnel » (p.169).

Il nous semble qu'une autre explication puisse être avancée, que Butel mentionne explicitement : offrir un haut salaire à son teneur de livres, c'est instaurer avec lui un rapport de loyauté, l'intégrer dans l'entreprise pour s'assurer de sa fidélité. Pour essayer de conforter ce point de vue, nous allons montrer les différentes stratégies utilisées pour s'attacher un teneur de livres.

Le fait de partager le même habitat que son employeur constitue une autre expression de ce lien de loyauté, même si des raisons pratiques motivent aussi probablement ce choix. Ainsi en est-il des négociants étrangers vivant à Marseille que nous présente Carrière [1973] :

---

[149] Le terme commis recouvre essentiellement celui dont le travail est la tenue des livres pour Butel comme il le dit quelques pages plus loin : « Exécuter les écritures, la tenue de la comptabilité est donc la tâche essentielle des commis » (p.170).

> « Il arrive – surtout pour les négociants étrangers dont le personnel n'est pas toujours marseillais – que la même maison abrite négociants et collaborateurs » (p.720).

Taylor [1963] suggère la même chose dans le cas de Lyon à la fin du XVIII[e] siècle :

> « Les accords entre associés laissent penser qu'une affaire du XVIIIe siècle était une forme de ménage, un ensemble à la fois social et économique. Les associés et les employés vivaient souvent dans les immeubles loués par les négociants » (p.53).

Une autre façon de fidéliser le teneur de livres est de l'intéresser aux résultats de l'entreprise. A Bordeaux, Cavignac [1967] et Butel [1974] font le même constat :

> « le patron s'assurait de leur fidélité en les intéressant à ses propres affaires » (p.38).
>
> « Une politique de participation est pratiquée par le commissionnaire à l'égard des commis qui reçoivent des gratifications prélevées sur les profits » (p.168).

La pratique, comme son but sont donc clairement identifiés : il s'agit de placer le commis dans un rapport de fidélité et de dépendance envers son patron.

Enfin, un autre moyen d'établir ce rapport de loyauté tient à l'origine sociale : on a vu dans la deuxième section l'importance du travail au comptoir pour éduquer les futurs négociants. Placer son fils chez un confrère est donc un moyen pour le premier d'acquérir le métier. Mais, pour le négociant qui le reçoit, c'est aussi l'assurance que le futur négociant se placera dans ce rapport de fidélité et de loyauté. Ainsi les commis bordelais qui, pour Butel [1974] sont « estimés, partageant les origines des maisons qu'ils servent » (p.169). De même les origines du commis teneur de livres de Tournemine-lès-Angers (Chassagne [1971]) : c'est un « négociant de Boulogne-sur-Mer, failli en 1760 » (p.259). Le lien paraît même extraprofessionnel (cf. Chassagne [1971], p.259 où le teneur de livres est présent au mariage du dessinateur Nandin).

Cette homogamie sociale se retrouve aussi au moment du choix du personnel administratif de la direction à la Compagnie des Indes :

> « Le personnel des bureaux se recrute dans trois milieux : 1° parmi la moyenne finance parisienne ; 2° dans la parenté de personnalité influente dans les conseils de la compagnie ; 3° parmi les enfants ou les neveux du personnel déjà en place » (Haudrère [2005], p.157).

Lemarchand [1993] a confirmé ses dires en précisant le nombre exact et les fonctions du personnel administratif :

> « En 1755, le bureau des livres de la Compagnie emploie neuf personnes, un chef inspecteur des livres, un premier teneur de livres, trois teneurs de livres et quatre commis aux écritures. Il faut leur ajouter une douzaine de surnuméraires employés à faire des copies. Le travail consiste

---

[150] Les autres salaires indiqués ci-dessus correspondent à la fin du XVIII[e] siècle (p.129). On peut penser qu'à cette même période, le commis nantais est payé plus de 700 livres par an.

> à vérifier les livres venus de l'ensemble des établissements et comptoirs et à tenir les écritures de la comptabilité centrale » (p.354).

Ce lien extraprofessionnel se retrouve dans quelques autres cas. Le cas de Madame de Maraise, épousée pour ses compétences comptables paraît une situation extrême, mais sans aller jusque là, Carrière [1973] nous donne deux exemples à Lyon où le rapport de loyauté est si important qu'on leur laisse une place prépondérante dans la succession :

> « Il arrivait parfois que, parmi ces derniers, des personnes de confiance assument l'essentiel de la besogne, Hors de Marseille, des exemples se présentent. Ainsi en était-il de la maison David Auriol, de Lyon, au moment du décès du chef de la société : « La maison de M. Auriol continuera de travailler comme ci-devant. Le défunt invitait son neveu, dans son testament, à continuer son commerce. Il y a là d'anciens serviteurs au fait des affaires et c'est une machine toute montée. » Lyon, encore, fournit le cas original d'un fondé de pouvoir prenant vraiment en mains la direction réelle de l'entreprise : il s'agit du collaborateur direct de C.-A. Vincent, « Monsieur Dubois, mon teneur de livres », qui assure, en fait, toute la correspondance, suit les spéculations et révèle une compétence et une acuité de vue peu communes en matière bancaire. Une familiarité assez longue avec cette maison permet de se demander quelle part revenait réellement au chef responsable. Heureux C: A. Vincent, dont la réussite éclatante doit beaucoup à « Monsieur Dubois » ! Néanmoins, il s'agit là d'exceptions ; gardons-nous d'en tirer plus qu'elles ne méritent. » (p.730).

En bref, ce lien de loyauté nous paraît avéré. Notons bien par-là que nous ne nions pas l'existence de la compétence comme raison de recruter un teneur de livres. Si on le recrute pour sa compétence[151], cela n'empêche nullement le négociant de s'engager dans un rapport de loyauté, un rapport d'estime réciproque et cela via le salaire et plus largement l'incorporation dans un esprit de famille. A l'inverse, on est frappé par l'absence de codification du concept de compétence[152]. Le terme en tant que tel est vague et son appréciation semble être laissée à la libre appréciation du négociant[153]. Contrairement à la loyauté, aucun mode qui permettrait d'évaluer systématiquement la compétence n'est mis en place. Concluons notre propos avec Pierre Jeannin [2002] :

---

[151] Finalement, Paul Butel [1974] nous dit prudemment que le commis est « estimé pour sa fidélité et pour ses compétences » (p.168).

[152] Dans *Middlemarch* de George Eliot, Caleb Garth, qui envisage de confier ses écritures à son futur gendre, Fred Vincy, présente ainsi sa proposition : « Alors, Fred, dit Caleb, vous allez devoir faire du travail de bureau. J'ai toujours fait moi-même une bonne partie des écritures, mais je ne peux pas me passer d'aide, et comme je veux que vous compreniez les comptes et que vous vous mettiez le prix des choses dans la tête, je veux me passer d'un employé de bureau supplémentaire. Il faut donc que vous vous y colliez. Où en êtes-vous pour l'écriture et l'arithmétique ? » (p.748-749). A la lecture de ce passage et de la suite du dialogue, il apparaît que la qualité de l'écriture est la principale qualité que l'on attend du teneur de livres. Il semble difficile dans ces conditions de parler d'attentes très précises en matière de compétence comptable.

[153] C'est ainsi que nous comprenons les critiques sur la qualité de la tenue des livres exprimés par Meyer [1999] (p.126). Mais, il plaque, à notre avis, les exigences qui sont celles de la modernité sur les comptes qu'il observe.

> « Au risque de forcer le trait, disons que l'essentiel du discernement consistait à embaucher un comptable sûr et à le bien traiter » (p.335).

Au début du XIX^e^ siècle, les pratiques ne paraissent pas avoir beaucoup évoluées dans le petit commerce parisien. Balzac dans *La Maison du Chat-qui-pelote* décrit la même relation de proximité sociale entre le premier commis et son employeur :

> « Quelquefois, mais rarement, ce premier ministre [NDLA : le premier commis] était admis à partager les plaisirs de la famille, soit quand elle allait à la campagne, soit quand après des mois d'attente elle se décidait à user de son droit de demander, en louant une loge, une pièce à laquelle Paris ne pensait plus. Quant aux deux autres commis, la barrière de respect qui séparait jadis un maître drapier de ces apprentis était placée si fortement entre eux et le vieux négociant qu'il leur eût été plus facile de voler une pièce de drap que de déranger cette auguste étiquette » (p.35).

Comme au XVIII^e^ siècle, le lien qui unit le commis à son patron dépasse largement la relation de travail pour devenir une relation sociale qui va jusqu'au mariage :

> « les vieux négociants savaient apprécier l'intelligence qu'ils avaient développée, et n'hésitaient pas à confier le bonheur de leurs filles à celui auquel ils avaient pendant longtemps confié leurs fortunes » (p.36).

Le mariage peut alors permettre alors au fidèle commis d'espérer succéder à son patron. La situation de commis est donc vécue comme une promotion sociale tout au long du XIX^e^ siècle :

> « Pour d'innombrables familles d'ouvriers ou de paysans dont les autres chances d'ascension sociale était faibles, les petits postes de la bureaucratie, de l'enseignement et du sacerdoce, étaient en principe au moins, parmi les choses à leur portée, autant d'himalayas que leurs fils pouvaient raisonnablement penser escalader » (Hobsbawm [1969], p.249-250).

A partir des éléments précédents, nous pouvons proposer l'interprétation suivante. Le teneur de livres est bien payé, non parce qu'il est rare et recherché, mais parce qu'un teneur de livres bien payé s'inscrit dans un rapport de loyauté et que le patron a besoin de lui. Les teneurs de livres inemployés ne constituent pas une concurrence au teneur de livres en place puisqu'ils ne disposent pas de la confiance d'un patron. Il y a donc deux problématiques pour le teneur de livres : tout d'abord, une – a priori –, assez complexe, qui consiste à trouver un poste (surtout pour un jeune teneur de livres sans relations et dépourvu de relations) et donc d'instaurer ce rapport de loyauté ; l'autre – a posteriori –, beaucoup plus simple, qui consiste à garder sa place une fois que l'on dispose d'un poste[154].

[154] Il serait intéressant de voir comment se constituent les réseaux sociaux d'un teneur de livres au XVIII^e^ siècle. Cela permettrait assurément de tempérer ou de renforcer nos conclusions.

1.3. Le recours au comptable

Commençons ce paragraphe en nous arrêtant sur le sens des mots au XVIII[e] siècle : le teneur de livres assure des fonctions comptables que l'on assimilerait aujourd'hui à celle du comptable salarié. Il n'en va pas de même pour le comptable que le dictionnaire de l'Académie Française définit dès 1694 comme l'état de celui « qui est sujet à rendre compte ». Autrement dit, le comptable n'exerce pas une fonction, mais est défini par un état, un statut, une responsabilité. On ne s'étonnera pas, dès lors, de voir que la troisième modalité de délégation de la comptabilité consiste à lier l'exercice d'activités productives ou commerciales à des activités comptables.

Notons tout d'abord que même dans le négoce, ce type de délégation se retrouve pour les capitaines de navire qui doivent assurer à la fois un travail productif et un travail administratif, à Nantes du moins (Lemarchand et McWatters [2005], p.223-224). Elle se retrouve aussi chez les « facteurs » qui représentent les marchands toulousains à l'étranger au cours des XVI[e] et XVII[e] siècles et qui tiennent leurs comptes tout en assumant leurs activités commerciales (Lacombe-Saboly [1998], p.8) :

> « Sa condition n'est pas limitée à celle d'un commis : il peut être un parent du marchand, il peut également en être l'associé » (p.8)

Les autres exemples dont nous traiterons dans cette section sont moins nombreux mais correspondent à des entreprises nettement plus importantes.

1.3.1. Les difficultés de la délégation à Saint-Gobain

Cette forme de délégation correspond assez bien à l'idée que l'âge classique se fait de la comptabilité : il s'agit soit de décrire la réalité, soit de rendre compte d'une responsabilité individuelle. Il en va ainsi à Saint-Gobain. Comment se répartit le travail comptable à cette époque ? Qui tient les livres ? Claude Pris [1973] n'en parle pas et nos recherches nous confirment dans l'absence de ce teneur de livres avant 1775. En effet, un document établi au début du XIX[e] siècle[155] recense tous les employés occupant un poste important depuis l'origine de la Compagnie (1665). Et si l'on trouve l'ensemble des directeurs et des caissiers depuis 1665, il faut attendre 1775 pour trouver un teneur de livres :

> « Teneur de livres de compte :
> De Rocquemont : 1775-1777
> Lauga : 1778-1787
> Bessière : 1787-1799

[155] 1L1 Bis. Archives Saint-Gobain.

Valienne : 1800-1803 »

Pourtant, les comptes sont bien tenus et il en reste des traces. Alors comment s'organise la tenue des comptes ? Nous avons rapporté en annexe 1 un document de 1761[156] établissant les fonctions à Paris de plusieurs responsables. Le rapport est très détaillé certes, mais il montre bien que la séparation du travail dans la manufacture des glaces lie les tâches comptables aux tâches administratives ou commerciales : délégation du travail productif et du travail administratif vont de pair.

Pour autant, ce système paraît remis en cause après 1770. Le débat s'engage sur la pertinence au nom du maintien de la partie simple. Perrinet des Franches écrit un long mémoire sur l'administration de la compagnie des glaces de Saint-Gobain[157]. Il prône clairement l'adoption de la partie double et une des conséquences est le nécessaire recrutement d'un teneur de livres professionnel :

> « Pour l'exécution de mon projet de compte en commerce, il faudroit donc un teneur de livre, en titre d'office, qui ne fut occupé qu'à tenir le journal, qui est comme je l'ai dit l'historique et l'inscription successive de toutes les affaires, et le grand livre, qui en est le relevé par extrait. Tous les autres registres des différents bureaux, qui seroient la matrice des grands livres, seroient suivis comme aujourd'huy, et on les communiqueroient au teneur de livre à mesure qu'il en auroit besoin pour établir ses écritures en partie double[158] » (p.770).

Par ailleurs, une note de Saladin de Crans[159] évoque l'idée d'avoir recours à un teneur de livres de la Compagnie des Indes pour apprendre la partie double d'une entreprise qui la pratique depuis longtemps.

Néanmoins, cette solution apparaît problématique à Sellon deux ans plus tard. Il lie clairement la tenue des livres en partie double (qui en soi n'est pas gênante pour lui) et l'embauche d'un teneur de livres ce qui constitue le fond du problème :

> « L'on ne sauroit se dissimuler que cette méthode de diriger ainsi les affaires sans confident, a bien eu son mérite et l'aura toujours dans une entreprise de cette nature, avantage que l'on ne sauroit conserver dans l'établissement des livres en parties doubles où, de toute nécessité, tout l'intérieur des affaires dans toutes les parties seroit à la discrétion du grand nombre de commis que l'on ne peut se dispenser d'y employer[160] » (Lemarchand [1993], p.772).

Et d'évoquer plus loin la solution qu'il propose :

---

[156] C 4-2. Archives Saint-Gobain.
[157] Ce mémoire comme la réponse de Sellon est reproduit pour sa partie comptable dans les annexes de Lemarchand [1993]. La pagination des citations ci-dessous indique la page des annexes où la citation est reproduite.
[158] C 4-3. Archives Saint-Gobain.
[159] Reproduit par Lemarchand [1993], p.768.
[160] AA 42. Archives Saint-Gobain.

> « Nulle difficulté d'en faire l'essai [NDLA : adopter la partie double], de prendre un teneur de livres très sûr et très entendu, à qui il sera communiqué toutes les pièces et documents nécessaires pour l'ouverture de son grand livre, et de tous les comptes qu'il doit ouvrir, et de suite suivre à la continuation journalière de ses écritures, laissant néanmoins toujours le caissier général suivre comme à l'ordinaire à sa forme de tenir sa caisse et ses registres à son ancienne méthode, pour rendre à la fin de cette année d'épreuve son compte général à l'ordinaire » (p.773).

L'idée d'un changement d'organisation comptable est appréhendée avec beaucoup de réserves et de craintes ; si un teneur de livres est engagé en 1775, il faudra attendre le décès du directeur Jacobé de Naurois (1819) pour voir la partie double définitivement adoptée en juillet 1820 (Nikitin [1992], p.73). C'est aussi à cette date que la comptabilité et la caisse seront définitivement rattachées aux prérogatives du directeur (Pris [1973], p.298).

Au total, on retrouve donc une organisation reposant là aussi sur une loyauté dont on cherche à s'assurer. Le système comptable est conçu pour « s'assurer de l'intégrité du comptable, ou pour le moins de se prémunir contre les risques de prévarication » (Lemarchand [1993], p.194).

1.3.2. D'autres cas de délégations simultanées des fonctions de gestion et de comptabilité

Si le cas de Saint-Gobain pousse cette logique à son extrémité, d'autres entreprises lient explicitement le pouvoir de direction et la tenue des comptes. Dans le cas de l'industrie sidérurgique, Denis Woronoff [1984] n'observe pas de régularités particulières dans le partage des tâches. Toutefois, il évoque le cas d'un « directeur-comptable » (p.305) qui semble montrer que les tâches comptables et celles de direction restent clairement imbriquées les unes avec les autres.

La manufacture de Sèvres, qui a connu plusieurs propriétaires depuis sa création en 1738 jusqu'à la Révolution, illustre aussi ce phénomène. Elle est d'abord dans des mains privées. L'organisation est alors relativement sommaire puisque c'est un associé qui assure les fonctions de caissier. En 1751, un inspecteur est nommé, avec notamment dans ses attributions la tenue des livres (Sergène [1972], tome 1, p.110). La compagnie change de propriétaire en 1752. L'organisation administrative devient alors plus importante : le directeur doit toujours tenir les comptes, mais un commis aux écritures lui est adjoint (Sergène [1972], tome 1, p.176-177). Bachelier a écrit à propos du rôle des commis :

> « Les commis ne devaient, ce semble, être employés qu'aux détails que le directeur ne peut suivre, leur véritable occupation est celle de tenir les livres de recette et de dépense, livraison,

> entrée en magasin, tout ce qui concerne les écritures » (Bachelier, cité par Sergène [1972], tome 1, p.177).

La division du travail ne s'effectue donc pas selon le processus de production, mais plutôt selon l'importance des tâches, laissant à penser que les commis aux écritures ne s'occupent que des écritures courantes, préfigurant les teneurs de livres et employés aux écritures du XIX^{e} siècle. Néanmoins, les écritures les plus sensibles restent de la compétence des directeurs.

La Compagnie des Indes voit se superposer plusieurs modes de délégation. Au siège, on retrouve quelques spécialistes, des teneurs de livres (cf. ci-dessus). Mais, il n'en va pas de même sur les bateaux où l'écrivain est :

> « « comptable par tiers, avec le capitaine et le lieutenant, des effets tant de cargaison que de vivres, agrès et apparaux, de tout ce qui compose l'armement et le chargement des vaisseaux ». Il tient le registre de consommation des vivres et procède aux achats de produits frais lors des escales ; […] enfin il tient les écritures et il s'assure de la conformité des actes importants, tels les procès-verbaux de relâche » (Haudrère [2005], p.428).

Son salaire n'est pas très élevé, « aussi les malversations des écrivains sont très fréquentes » précise Haudrère [2005] (p.429). Néanmoins, il rappelle :

> « L'absence d'écrivain sur la majeure partie des bâtiments de la seconde navigation, la fonction en étant exercée par le deuxième enseigne » (p.428).

On trouve donc dans le cas des écrivains sur les navires un cas où celui qui tient les livres est mal payé, contrairement à beaucoup de ses confrères. Mais, la contrepartie est l'absence de loyauté, ce qui poussera la Compagnie à réagir et à augmenter les salaires.

1.3.3. Les modes de recrutement des comptables

A partir du cas de l'industrie sidérurgique, on peut se faire une idée du profil des commis-comptables. Denis Woronoff [1984] nous indique d'abord les conditions nécessaires pour accéder au poste[161] :

> « Comme bagage culturel minimum, les directeurs et autres régisseurs doivent écrire correctement et savoir tenir les livres » (p.303).

Les salaires sont finalement assez comparables à ceux des teneurs de livres des négociants. Ils se situent entre 580 livres et 3 300 livres par an (p.304). Comme le note Woronoff [1984], ils « sont à la fois élevés et disparates » (p.304). Pour les commis auxquels le commis principal a délégué une partie de son travail, les salaires sont assez importants (480

[161] Ce mot a une acception sensiblement différente de celle admis précédemment : dans ce contexte, elle signifie celui qui agit pour le compte d'autrui.

livres à 2 400 livres par an), mais nous dit Woronoff pas tellement plus élevés que ceux des maîtres-ouvriers (cf. p.306). Et il rajoute :

> « Le logement introduit lui aussi une coupure entre commis et ouvriers » (p.306).

Comment recrute-t-on le commis ? La réponse de Woronoff [1984] ressemble à celle que l'on a pu faire pour les négociants :

> « Les commis ne peuvent se prendre que parmi des gens de confiance et qui aient des connaissances comme de la probité. […] Le plus sûr ou le plus simple n'est-il pas de le chercher parmi ses proches ? Un fils d'abord […] Ce peut être aussi un neveu […]. Proches encore, les directeurs issus de la région immédiate » (p.303).

Evoquant les commis (pas seulement le commis principal auquel le propriétaire délègue), Woronoff [1984] nous confirme l'implication de l'employé :

> « Dans leur activité, en tout cas, les commis diffèrent radicalement des autres travailleurs. Ils s'identifient à l'entreprise, en lui donnant les moyens du contrôle, de la cohésion, de la durée » (p.306).

Bref, est-on tenté de dire, le rapport entre les commis et leur entreprise paraît fondé sur la loyauté, exactement comme pour les négociants. On retrouve une même implication qui nous semble toujours fondée sur la loyauté et un même silence autour de la codification de la compétence. Cette relation de loyauté implique de n'avoir qu'un personnel comptable très limité. Ces conclusions recoupent celles de Chandler [1988] dans le cas des Etats-Unis :

> « Au siège de la firme, les affaires se conduisent d'une manière très semblable à ce qui se passait à Venise ou à Florence au XIV^{e} siècle. Le personnel se composait de quelques employés de sexe masculin. Il y avait peut-être deux ou trois commis aux écritures, un comptable, un caissier et un homme de confiance capable de gérer les affaires quand aucun associé n'était présent » (p.42).

Au total, un même sentiment traverse ces travaux : la délégation de la tenue des livres pose problème à l'âge classique[162]. Elle paraît ne se faire qu'à reculons. Derrière ces craintes, c'est une conception de l'individu, *de l'autre* qui paraît en jeu. Pour résoudre ces difficultés, un ensemble de proximités qu'elles soient sociales ou familiales se fondent sur une hiérarchie sociale qui veut que l'on reste entre soi. Jean Delumeau [2003] rappelle comment la distance sociale est synonyme de peur à l'âge classique :

> « Derrière ces croyances légendaires ou ces exagérations affolantes, on devine la peur de l'autre, c'est-à-dire de tout ce qui appartient à un univers différent du sien. Certes les aspects

[162] Ce constat paraît recouper celui que fait Chandler [1988] pour les Etats-Unis dans les entreprises de commerce traditionnel (p.40-54). Plus précisément, Chandler insiste sur la problématique de la délégation : « seule la personne qui était sur place savait comment réagir aux modifications de la conjoncture. […] Et comme la loyauté et l'honnêteté étaient encore plus importantes que le sens des affaires, même les négociants les

> extraordinaires qu'on prêtait aux pays lointains pouvaient aussi constituer un attrait puissant. […] Toutefois, pour la masse des gens, le recul devant l'étranger sous toutes ces formes demeura longtemps encore l'attitude la plus ordinaire. […] Même au moment où la Renaissance élargit les horizons de l'Occident – et encore après – l'étranger apparaît à beaucoup de gens comme suspect et inquiétant. Il faudra du temps pour s'habituer à lui » (p.64-65).

Il semble que ces pratiques subsistent jusqu'à la première moitié du XIX[e] siècle. Dans le cas de la Compagnie des Mines de la Loire, en 1820, l'autonomisation de la comptabilité est acquise et le règlement prévoit même explicitement par les articles 24 et 25, la séparation des fonctions de comptable et de caissier[163]. Il n'en demeure pas moins que le nombre de *comptables* reste très faible.

En 1824, à Audincourt, les choses semblent moins nettes. Les tâches comptables sont réparties entre trois personnes : le commis aux écritures qui prend en charge spécifiquement la comptabilité (notamment le grand-livre), le commis de place qui assume la comptabilité des opérations de production (probablement un commis travaillant sur le site expéditionnaire) et le premier expéditionnaire s'occupant des écritures de vente. Cette organisation rappelle celle adoptée à Saint-Gobain à la fin du XVIII[e] siècle [164].

Vers 1831-1834, l'organisation des forges d'Allevard ressemble à celle d'Audincourt : un teneur de livres est choisi mais d'autres employés occupent des fonctions comptables : ainsi en est-il du conducteur au haut-fourneau d'Allevard et de Pinsot (article 25 et chapitre 7[ème]) et du commis à la réception du charbon et des mines (article 26)[165]. Ce système comptable a deux avantages : il permet de limiter le personnel comptable en même temps qu'il permet d'assurer un contrôle sur le travail effectué par chacun.

Ce faible nombre de teneurs de livres peut s'expliquer par la part que prend le Conseil d'Administration dans la comptabilité. Ainsi, à Decazeville, on connaît l'exemple de Pillet-Will [1832] qui va sur place s'assurer de la conformité de la comptabilité. Nikitin [1992] rappelle que les tâches sont divisées en cinq sections, la dernière étant consacrée à la comptabilité (p.249).

La glacerie de Saint-Quirin qui sera absorbée dans les années 1850 par Saint-Gobain a encore peu de *comptables* en 1849 : il y a neuf employés de bureau à Cirey (les postes ne sont

---

plus spécialisés continuèrent à préférer prendre pour associé ou agent dans une ville éloignée un fils ou un gendre, ou quelqu'un qu'ils connaissaient de longue date » (p.42-43).

[163] 15 J 2131. Archives départementales de la Loire.

[164] 28 J. Archives départementales du Doubs.

[165] 94 J 337. Archives départementales de l'Isère.

pas plus détaillés) pour 689 salariés, donc très probablement moins de 1% de *comptables*[166]. Parallèlement, on voit émerger à Saint-Quirin un discours de réflexion sur l'organisation comptable qui prône notamment un véritable calcul du prix de revient :

> « Jamais, hormis cette année, nous ne nous sommes occupés de la recherche du produit du pied carré de glaces à la vente, pour le comparer au coût de pied carré de glaces brutes ; jamais nous ne nous sommes rendu compte du terme moyen de nos rabais de qualité par masse et par série. Nous avons ignoré jusqu'alors la mesure des petits volumes à laquelle cessait la vente à perte, comparée au prix du coût ; celle qui nous constituait un bénéfice ; et la progression de ce bénéfice en raison de l'augmentation de la masse. Ces données, avec la connaissance du coût du pied carré de glaces brutes, sont pourtant les seules indications, par lesquelles on puisse parvenir à se rendre un compte vrai et d'une exactitude mathématique : car appliquées au relevé de nos ventes, série par série, elles renferment le chiffre prévue de nos opérations… Tout est là »[167]

On pourrait penser qu'il existe un lien entre l'émergence de ces préoccupations et la montée du nombre de *comptables* : pourtant, il se passe dix-neuf années sans que l'on observe une hausse significative de leur effectif.

Fabrice Cardon [1996] a consacré son mémoire de maîtrise à un propriétaire d'usine du milieu du XIX^{e} siècle, le marquis de Vogüé. Il nous précise que contrairement à beaucoup d'autres nobles propriétaires, il exploite directement son usine :

> « Il sait s'entourer d'un personnel compétent, fidèle auquel il laisse des initiatives et offre de forts appointements.
>
> « Le 30 mars [1835], je me suis mis en route pour mes nouvelles affaires, j'avais placé à la tête de mes usines le vieux Monsieur LACAU, ancien maître des forges de M. d'OSMOND.
>
> Je m'arrêtai à Cosne pour choisir ses principaux employés M. ESTOUBON, comptable à la recette particulière et M. CHAILLOU, constructeurs des Ponts-et-Chaussées qui ont été les fidèles auxiliaires de ma carrière industrielle […]. Puis [à Ivoy] j'examinai le gros livre de comptes, j'étudiai la partie double, les détails de la coulée » » (Cardon [1996], p.140)

Pour un comptable, on sait qu'il y a 101 salariés en 1849, soit une proportion de 1%, qui n'est pas sans rappeler les proportions de *comptables* employés dans d'autres entreprises. Il faut aussi reconnaître qu'à l'époque, « le personnel de gestion est mal formé […] ; on manque de comptables » (Thuillier [1966], p.201). Conséquence de ce manque : des retards dans la transmission des calculs de prix de revient au Conseil d'Administration. Ainsi, à Imphy (1854-1860), une erreur d'investissement n'est pas corrigée à temps du fait de la « rigidité toute bureaucratique » (Thuillier [1966], p.302).

---

[166] AA 21^{4}. Archives Saint-Gobain.
[167] Changement de comptabilité proposé par Ant. De Guaita. Cirey le 1er février 1830. AA 20^{6}. Archives Saint-Gobain.

Dans cette première moitié du XIX^{e} siècle, la relative rareté des *comptables* et teneurs de livres n'est probablement pas sans lien avec un mode de gestion encore largement caractérisé par des propriétaires directeurs et des conseils d'administration tout puissant. La dissociation entre la détention du capital et le pouvoir de gestion coïncide avec l'apparition de services comptables de masse comme le rappelle Thuillier [1966] :

> « on ne saurait trop insister sur le rôle de la comptabilité d'entreprise, alors dans l'enfance, mais qui se développe peu à peu (comptabilité de fabrication). Le bureau de comptabilité, dès 1830[168], devient un organe essentiel de la grande entreprise » (p.243).

2. Un corpus de savoir sur le personnel très restreint

Les pratiques que nous avons pu analyser laissent transparaître l'importance d'une relation de loyauté. Face à ces pratiques, force est de constater qu'aucun savoir n'a été en mesure de théoriser ou même de légitimer celles-ci. Il suffit de lire Mathieu de la Porte [1704] pour comprendre que le rapport salarial n'est pas encore objet de savoir :

> « La science des négociants consiste, 1° à connaître toutes les circonstances, les choses dont ils font commerce. 2° à savoir faire les écritures nécessaires, pour conduire ce commerce dans un ordre, qui en donne une parfaite connaissance en tout temps.
>
> La connaissance renfermée dans le premier point, s'acquiert plus par l'usage que l'on en fait chez les négociants, que par les principes que l'on en peut donner.
>
> La science du second point, ou des écritures qui se pratiquent dans les comptoirs des négociants, se peut réduire à des principes, ou règles certaines ; et c'est ce que je me propose de faire dans cet ouvrage » (p.i)

Les auteurs comptables ne pensent pas encore cette relation comme un rapport salarial en tant que tel. Cela ne signifie pas, bien au contraire, que les auteurs ne s'intéressent pas au teneur de livres. Mais ce savoir se limite à une obligation à laquelle ce dernier doit se conformer. Bernard d'Hénouville [1709] est un de ceux qui l'affirme le plus nettement :

> « Les commis comptables dans la finance, les receveurs de communautés et d'hôpitaux, tuteurs, fermiers judiciaires, séquestres, gardiens, commissionnaires, caissiers de compagnies, ou de sociétés pour des entreprises, courtiers, facteurs et autres personnes qui ont des maniements et administrent le bien et les affaires d'autrui sont dans l'obligation de tenir des livres pour rendre compte fidèle de leur gestion : l'ordonnance du mois d'avril 1667. Tit.29. Art. 1er dit.

[168] Il nous semble toutefois que la date de 1830 est située un peu tôt par Thuillier. On retrouve certes régulièrement des *comptables* dès cette période, mais les grands services comptables (plusieurs dizaines de personnes) des grandes entreprises remontent plutôt à la fin du XIX^{e} siècle.

> Les tuteurs, procurateurs, curateurs, fermiers judiciaires, séquestres, gardiens et autres qui auront administré le bien d'autrui seront tenus de rendre compte aussi-tôt que leur gestion sera finie » (p.1-2)

Cette obligation de rendre compte trouve sa légitimité dans deux champs de savoir, le droit et la religion, que d'Hénouville [1709] mêlent étroitement :

> *De tous tems on a rendu compte, et il y a plusieurs siècles que l'usage de la reddition des comptes est reçu en France*
>
> L'obligation de rendre compte n'est pas introduite de nos jours ; c'est une loy établie il y a long-temps et qui a toûjours été estimée juste. On lit en *Saint Mathieu Ch.25 Art.2* Qu'un homme allant faire un voïage, mit fort bien entre les mains et sous la direction de ses serviteurs, et après son retour leur fit rendre compte. Et en *Saint Luc Ch.16 Art 1er*. L'homme riche qui fit aussi rendre compte à son Maître d'Hôtel duquel il avait entendu dire qu'il avait dissipé son bien.
>
> Il y a plusieurs siècles que la reddition des comptes est reçûe en France. Nous apprenons de nos anciens et premiers jurisconsultes, Pierre de Fontaines Maître des requestes qui vivoit vers le milieu du 13 siècle environ 1260, sous le règne de Saint Loüis, dans son livre où il traite de la justice et de la police, intitulé *Livres la reigne*, Chap. 32, à l'endroit où il parle de la manière de rendre compte, en ces termes qu'on n'a pas voulu changer crainte d'altérer le sens : *Qu'il convient que cil qui admenistrent autrui besoigne, ou par uvarde, ou par autre manière, kil rende raison la ou il a ce fait*. Après de semblables citations, et des témoignages si anciens, on ne doit pas douter que les comptables n'ayent toûjours été dans l'obligation de rendre compte, et même de tenir des livres exprés pour faire connoître à tous momens, et lors qu'ils en seront requis, l'état de leur administration. C'est aussi un sentiment de Papinien le Gaulois, Charles du Moulin Avocat au Parlement, et le plus fameux jurisconsulte de France,
>
> Commentaire sur la coûtume de Paris, publié en 1539. Chap.9. Glos.6. Art.15.
>
> *Les comptables doivent non seulement rendre compte de tous les deniers ou autres effets de leur maniemens dont ils sont chargés, et qu'ils n'ont pû faire*. » (p.2-5)

La religion et le droit servent donc de fondement à d'Hénouville pour légitimer le fait de rendre compte. Cette idée renvoie à une obligation morale. L'ancienneté des références est présentée comme une preuve supplémentaire de sa crédibilité. D'autres auteurs comme Claude d'Irson [1678] utiliseront les mêmes références juridiques et religieuses pour légitimer cette logique de comptes à rendre.

Mais ce qui manque à ce savoir est évidemment un champ spécifique ou, plus simplement, des ouvrages précisant la nature du lien qui doit unir le teneur de livres à son patron. Autrement dit, on s'interroge sur ce que doit être le teneur de livres et sur la légitimité de cette identité. Mais, à aucun moment, on ne s'interroge sur les modalités de constitution de cette identité. La conséquence de cette absence est assez immédiate : les actions, les

motivations du teneur de livres ne sont jamais pensés dans le quotidien du travail, mais toujours au travers d'un principe de responsabilité qui s'impose dans son universalité.

D'autres auteurs comme Mathieu de la Porte [1685] complètent le portrait du teneur de livres parfait en insistant sur la nécessité de compétences techniques :

> « Demande : qu'elles sont les qualitez necessaires à celuy qui fait profession de tenir les livres de compte ?
>
> Réponce : il faut qu'il soit bon arithméticien, bien versé dans les changes, les réductions des monnoyes, poids et mesures étrangers d'un esprit posé, expérimenté en tout ce qui dépend de son ministere, et qu'il sçache trouver les véritables débiteur et créancier de chaque article, par theorie ou regles certaines » (p.19-20)

Une autre exigence des auteurs comptables porte sur les salaires qui ne seraient pas assez élevés pour attirer et retenir des teneurs de livres compétents[169] :

> « les erreurs qui proviennent de l'avarice de ceux qui pour épargner un honnête salaire à un habile teneur de livres, veulent les tenir eux-mêmes ou les faire tenir par des jeunes gens qui n'y entendent rien. » (Ricard [1724], p.2).

Au début du XIX^{e} siècle, Mathieu Dombasle présente le même raisonnement sous une autre forme :

> « Dès qu'on sera convaincu de l'utilité d'une tenue des comptes réguliers dans une exploitation rurale, on ne regardera plus comme une dépense superflue celle d'un commis destiné à tenir ces comptes. De toutes les dépenses d'une exploitation un peu étendue, le traitement du commis sera toujours la plus utile, parce que c'est celle-là qui fournit la garantie que toutes les autres sont employées d'une manière profitable, et parce que, si ce n'est dans une très-petite exploitation, le chef, s'il voulait se charger lui-même des détails de la comptabilité, serait forcé de détourner beaucoup trop son temps et son attention de la direction des travaux matériels, ce qui lui ferait supporter des pertes bien plus considérables que la somme qu'il peut consacrer à salarier le commis » (Dombasle [1825], p.179-180)

Au total, ces quelques caractéristiques laissent l'impression d'un idéal difficile à définir donc à atteindre. En effet, ce savoir balbutiant n'indique au négociant aucun moyen pratique de trouver le bon teneur de livres. Le décalage entre les savoirs et les pratiques est tel qu'un contrôle effectif et fréquent du teneur de livres n'a rien d'évident comme le suggère la question de Gobain [1702] :

> « Un supérieur peut-il obliger son commis ou teneur de livres de lui représenter les livres de son administration toutes fois et quand il l'en requiert ?

[169] Il est difficile en la matière de faire la part entre la dimension instrumentale du salaire (le but est d'attirer de bons teneurs de livres) et la dimension revendicative (le but est d'assurer le statut social à une profession dont on est, de près ou de loin, membre).

> Oui, ledit comptable ou commis ne peut se dispenser de représenter les livres à son supérieur lorsqu'il en est requis, pour examiner si les parties y son bien couchées, si les calculs sont justes et si toutes les règles des livres et de la bonne foi y sont exactement observées » (p.205).

Face aux apories que ce savoir entretient avec la réalité, les auteurs comptables proposeront des systèmes permettant d'éviter le recours à un tiers pour tenir les livres. Savary [1675] met en garde les négociants en rappelant que les « gages et nourritures de leurs facteurs et domestiques [ainsi que] par les grands vols que leur font leurs facteurs et domestiques » (p.34) sont des causes de faillite. Plus loin, il développe son propos :

> « Il est très important qu'un marchand tienne luy-même ses livres principaux, non seulement pour avoir presentes devant les yeux toutes les affaires, mais encore afin qu'ils soient exactement tenus ; parce que les facteurs à qui on les donne à tenir, peuvent faire des fautes considérables, n'estant pas meme necessaire qu'ils ayent connoissance à fond des affaires[170] » (p.259).

Dans cet esprit, on comprend mieux que l'on évite autant que possible le recours à un tiers. D'un bout à l'autre de l'épistémé, on retrouve les mêmes solutions : ainsi, Thomas [1631] suggère la tenue de six livres :

> « Le premier intitulé livre secret servant à ceux qui font compagnie ou autres où seront écrits particulièrement les parties du fond capital de la compagnie et ce qu'on veut tenir secret, soit qu'on baille ou prenne de l'argent en change et semblables choses ; à fin que tout soit inconnu tant à un facteur (qui aurait charge de tenir les dits livres) qu'à autres à qui il serait de besoin, en cas de difficulté de montrer le journal et grand-livre, comme il arrive parfois » (p.I)

Plus de deux siècles plus tard, Pollet [1873] invoquera cette même méfiance pour justifier une méthode similaire, la comptabilité discrète, qui permet de tenir seul les écritures relatives au compte de capital :

> « Avant de commencer les explications nécessaires pour la méthode que j'ai l'honneur de soumettre à tout commerçant, je me fais devoir d'exposer en quelques lignes les avantages que les Négociants et les Comptables reconnaîtront spontanément en acceptant la Comptabilité discrète que je propose.
>
> Je suis d'autant plus heureux de donner la publicité à ce modeste travail, que j'ai la certitude que tous n'auront qu'à se féliciter de la grande discrétion qui existera désormais dans leur Comptabilité.
>
> 1° Le négociant, pour bien des raisons qui lui sont personnelles, sait qu'il est indispensable que ses opérations commerciales, ainsi que les résultats de ses affaires, ne soient connus de qui que ce soit.

[170] Dans ce passage, on retrouve encore une fois l'idée que la connaissance (même pour la technique comptable) n'est pas d'abord une connaissance théorique, mais plutôt une connaissance pratique. Le négociant, pourvu qu'il ait les connaissances de base, est mieux à même de passer les écritures que le teneur de livres.

> Satisfait de posséder un comptable qu'il honore de toute sa confiance, il ne manque pas de lui donner des preuves d'attachement pour s'en assurer la conservation.
>
> Mais, s'il lui arrive de perdre cet employé, soit par une mort prématurée ou par suite d'un changement de position, le négociant en est généralement fort affecté, car il est obligé, en prenant une autre personne, de faire connaître de nouveau, certains chiffres qu'il voudrait posséder seul.
>
> La Comptabilité discrète vient anéantir ces ennuis en permettant au négociant d'être facilement le véritable comptable.
>
> 2° Le comptable dont la plus louable discrétion est à toute épreuve, peut être quelquefois bien tourmenté.
>
> En effet, il ne suffit que d'une curiosité satisfaite de la part d'un employé subalterne ou inconséquent qui, jetant les yeux sur le Journal-Grand-Livre où se trouve portée la Balance de sortie, pour être instruit des chiffres que tout comptable sérieux considère comme inviolable.
>
> La Comptabilité discrète vient également rassurer le comptable, en empêchant que désormais les chiffres importants puissent être vus ni connus. » (p.1-2)

Le *Traité du commerce* de Thomas Mun [1674] vient confirmer ce silence autour du rapport à autrui. Parmi les douze qualités qu'il donne du bon commerçant, aucune n'a trait aux relations avec ses employés. Ces qualités se limitent aux savoirs habituels (arithmétique, comptabilité, droit, change etc.) ainsi qu'aux observations issues de l'expérience (rareté des biens, interdiction d'importation, richesses d'éventuels acheteurs etc.).

Les pratiques et les savoirs paraissent ici bien correspondre les unes aux autres. Les pratiques essaient d'inventer des mécanismes pour combler les lacunes d'un savoir qui ne pense pas le teneur de livres en tant qu'individu. Plus concrètement, cela signifie que celui-ci voit ses actions et son statut social systématiquement confondus. Puisque les actions de chacun ne sont pas encore des objets de savoir, on ne peut s'étonner de l'absence d'un savoir dont la finalité serait de transformer, d'améliorer les performances de chaque individu.

L'autre enseignement que nous offre la confrontation des savoirs et des pratiques nous ramène à l'épistémé de la représentation : le comptable et le teneur de livres en tant que personne ne paraissent pas intéresser beaucoup les auteurs comptables ou même les négociants. La seule question que l'on retrouve à leur sujet porte sur leur conformité à un idéal de loyauté et de compétence défini par les manuels et par la pratique. Comme pour les savoirs techniques, on retrouve cette même idée de représentation : le comptable ou le teneur de livres agissent pour le compte d'un tiers à qui ils doivent rendre des comptes.

Chapitre 5 : Des pratiques organisationnelles dominées par des usages désordonnés

> « Il croyait que la fréquentation du bureau n'était nullement une obligation à laquelle il fallait se soumettre tous les jours ; selon lui, la boue, la chaleur, une simple indisposition étaient des évènements tout à fait suffisants pour qu'on s'absentât légitimement, et négligeât ses travaux. Aussi se montra-t-il très affligé quand il s'aperçut qu'il fallait au moins un tremblement de terre pour dispenser un fonctionnaire bien portant de se rendre à son bureau. Alors que, par un fait exprès, la terre ne tremble jamais à Pétersbourg » (Ivan Gontcharov, *Oblomov*, Folio classique, p.96-97).

Dans les deux premiers chapitres, nous avons mis en parallèle les savoirs que l'âge classique a pu construire. Dans celui-ci, nous voudrions aborder un troisième champ de savoir, celui des problématiques d'organisation, qui se trouvent aux frontières des savoirs portant sur l'homme et sur la technique. Nous décomposerons ces problématiques en plusieurs niveaux d'analyse : organisation du travail, de l'espace, du temps. Comme précédemment, il s'agira de montrer la cohérence de ces différents champs de savoir avec l'épistémé de la représentation.

1. Des pratiques organisationnelles « évidentes »

Il est difficile de s'intéresser aux pratiques organisationnelles de l'âge classique tant elles semblent marquées du sceau de l'évidence. Les historiens n'y consacrent finalement qu'assez peu de lignes semblant répéter à l'infini la même réalité.

1.1. L'organisation du travail

Il en est plusieurs formes : la première consiste à distribuer le travail entre plusieurs lieux. Il a été question de cette organisation dans le chapitre précédent, quand nous avons insisté sur les modalités de la répartition du travail comptable à la Compagnie des Indes ou à Saint-Gobain : le(s) teneur(s) de livres s'occupe(nt) de centraliser les informations comptables enregistrées par les différents responsables. Cette organisation correspond à une conception de la comptabilité qui se rapproche du mot anglais *accountability* que l'on pourrait traduire par le mot français de responsabilité.

La deuxième forme d'organisation concerne la répartition du travail au sein d'un même bureau. Quand on essaie de comprendre cette organisation, on est frappé par son

instabilité. D'un côté, des auteurs comme Carrière [1973] affirment que la comptabilité est confiée à un spécialiste, le teneur de livres (p.730). Mais, de l'autre, il rappelle que

> « le négociant, en général, comme le montre le comptoir de la maison Roux, participait directement au travail journalier outre la responsabilité d'ensemble » (p.730).

Autrement dit, la division du travail n'a encore rien d'acquis, de figé. Des personnes sont employées pour effectuer des tâches comptables, mais cette organisation n'est pas stabilisée. Elle paraît d'abord le fruit de compromis quotidiens, d'habitudes ou d'usages locaux spécifiques à chaque activité, sinon à chaque entreprise. En l'absence de sources, il paraît néanmoins difficile de faire émerger une pratique dominante. Paul Butel [1974] confirme implicitement ce constat pour Bordeaux quand il indique :

> « exécuter les écritures, la tenue de la comptabilité est donc la tâche essentielle des commis » (p.170).

Il ne parle pas des teneurs de livres, mais bien des commis, confirmant par là la division encore instable du travail. Le cas de Louis Favreau, employé de commerce à Bayonne, confirme la pratique dans le petit commerce au XIX^{e} siècle :

> « Bayonne, novembre 1867 […]
>
> Mes patrons ont un magasin de bonneterie, aussi je suis occupé souvent indifféremment au bureau ou au magasin, ce qui fait qu'aujourd'hui j'ai mes livres en retard de 3 mois, aussi je suis obligé de ne pas perdre de temps, car autrement gare au boucan » (Barros et Doussantousse [2004], p.23).

Le constat est donc le suivant : une organisation avec assez peu d'employés (cf. chapitre précédent) et des tâches réparties au gré des besoins du moment. Les tâches comptables ne sont pas forcément prioritaires.

Au XVIII^{e} siècle, l'organisation du travail, ce sont aussi les Corporations. A Paris, la communauté des maîtres experts jurés-écrivains[171], expéditionnaires et arithméticiens, teneurs de livres de comptes existe depuis 1728[172]. Si l'accès à la profession de teneur de livres est libre, son enseignement est réglementé par la corporation. Dans les statuts de cette dernière, il est ainsi précisé que :

> « Quel nul ne sera reçu & admis à tenir classe publique pour y enseigner l'écriture, l'arithmétique universelle, les comptes doubles & simples, & les changes étrangers ; assister aux vérifications des écritures, comptes et calculs contestés en justice ; ni tenir aucun bureau pour y entreprendre toutes les écritures à utilité du public, qu'il ne soit pas par ladite communauté reconnu capable, & de bonne vie, mœurs, & de religion catholique, apostolique &

[171] Pour une mise au point sur la corporation des seuls maîtres écrivains, voir Métayer [1986] et Hébrard [1995].
[172] Lemarchand [2001] nous précise que cette corporation existe depuis 1570 à Paris (p.102). Mais celle-ci ne concerne dans un premier temps que les seuls maîtres écrivains.

> romaines, ce qu'il sera tenu de justifier par son extrait baptistaire & un certificat de son confesseur & de deux notables bourgeois » (article premier[173]).

Autrement dit, pour pouvoir enseigner la tenue des livres à Paris[174], il faut être adoubé par la Corporation[175]. Pour cela, il faut d'abord être catholique et de bonnes mœurs, mais aussi être présenté par des bourgeois. Les compétences ne sont évaluées que dans un second temps. Les articles deux, sept et huit précisent les conditions dans lesquelles peut-être admis un nouveau membre. Commençons par le cas ordinaire, celui d'un candidat voulant se présenter pour exercer la profession :

> « Que celui qui se présentera pour être reçu en ladite maîtrise, aura au moins vingt ans accomplis ; qu'il fera les expériences requises à cet effet, & subira les examens nécessaires pendant trois jours, pour répondre sur l'art de toutes les différentes écritures pratiquées en ce royaume ; sur l'orthographe, l'arithmétique universelle, les comptes à parties simples et doubles, les changes étrangers, les arbitrages, les vérifications d'écritures, signatures, comptes & calculs, sur la diction des mémoires et placets au Roy, aux princes & aux ministres, et sur le dressé & arrangement des comptes, états et bordereaux, & ce pour le plus grand avantage du public ; ce qui sera régulièrement observé, après toutefois que l'un des maîtres aura certifié avoir enseigné le récipiendaire jusqu'à la réception en la maîtrise » (article II).

Il faut donc passer de nombreuses épreuves pour pouvoir rejoindre cette Corporation. Mais pour obtenir ce précieux sésame, il faut ensuite payer une somme très importante, ce qui empêche probablement beaucoup de teneurs de livres compétents de l'enseigner :

> « Que les aspirants qui doivent faire les expériences nécessaires & subir les examens ordinaires, seront reçus et admis dans ladite communauté, s'ils en sont jugés capables, & à cet effet, il sera payé par chacun d'eux la somme de trois cens quatre vingt huit livres quatre sols, savoir quarante quatre écus quart pour la communauté, six pour les droits du syndic, quatre au doyen pour chaque réception d'aspirant, autant pour chacun des examinateurs en ordre en liste de douze chacune, qui seront pris dans les vingt quatre anciens à commencer par le sous-doyen, le doyen étant de toutes les réceptions, & non lesdits vingt quatre anciens, qui étant partagés en deux listes, recevront alternativement les aspirants, lesdits droits payés pour les différentes vacations qu'ils sont tenus d'employer aux dits examens, & à la prestation de serment desdits aspirants ; quatre écus quart au présentateur, autant au greffier, quarante livres pour le droit royal attribué à ladite communauté par arrêt du conseil d'Etat du Roy du 19 May 1696, trois

---

[173] Nous avons pris le parti de corriger l'orthographe par rapport aux usages actuels pour faciliter la compréhension des citations que nous faisons.

[174] D'après Lemarchand [2001], des corporations de maîtres écrivains existent à Rouen, Amiens, Lyon et Bordeaux (p.103). Mais nulle part ailleurs qu'à Paris, il n'existait de corporation comprenant les teneurs de livres.

[175] Précisons que l'article III des statuts prévoit cinq cents livres d'amendes pour ceux qui exerceraient la fonction sans le titre. Il semble toutefois que cette sanction ait été peu appliquée. Nous n'avons retrouvé trace que d'une condamnation, le 15 novembre 1749, de quatre individus « tous enseignants en Ville, sans droit ni

> livres pour l'hôpital général, et six livres pour le clerc qui aura conduit l'aspirant chez les doyen, ancien & greffier, pour les avertir de se rendre en la chambre ou bureau de ladite communauté » (article VIII).

La lecture des articles II et VIII montre la difficulté à intégrer cette corporation. Toutefois, ces règles ne s'appliquent pas à tous : ainsi, les enfants de membre de la communauté bénéficient de privilèges, tant au regard des modes d'admission que du coût de celle-ci, comme le rappelle l'article VII :

> « Que la réception des fils de maître nés dans la maîtrise de leur père, se fera gratis, par les doyens & vingt-quatre anciens pour cela convoqués, à la réserve du droit royal dont ils seront tenus de payer les deux tiers, & seront préférablement reçus et immatriculés avant tous autres, qui aspireraient à la maîtrise en même temps qu'eux, même auparavant ceux nés avant la maîtrise de leur père » (article VII).

En clair, les fils de membres de la Corporation n'ont quasiment pas d'examen à passer et la somme qu'ils doivent acquitter pour être adoubés est bien moindre que pour les autres postulants. Ce deuxième mode d'admission apparaît évidemment comme le moyen privilégié d'accès. On comprend clairement que celle-ci se protège de la concurrence en en restreignant l'accès. C'est aussi cela que Savary [1675] reprochera aux corporations :

> « quand ils se présentent pour estre receus maistes dans le corps des marchands, dont ils veulent faire profession, les maistres et gardes ne les interrogent point sur les principales choses du commerce, comme […] sur la manière de tenir les registres, tant en partie double que simple » (p.33).

Cette organisation est aussi la garantie d'une certaine stabilité des savoirs : en restreignant l'accès à la profession, on limite également les innovations que pourrait introduire tel ou tel.

1.2. L'organisation de l'espace

La division du travail, encore instable, fait écho à la relative précarité de l'organisation spatiale.

Au début du XIX^e^ siècle, les établissements de Saint-Gobain et de Tourlaville[176] ont tous deux un caissier dont le logement est indiqué sur les plans. Leur position est importante puisqu'elle jouxte les bureaux du directeur dans le cas de Saint-Gobain et celui des officiers dans le cas de Tourlaville.

---

qualité, l'art d'écrire et l'arithmétique ». On le voit, ce sont les fonctions d'enseignant qui sont en cause et non les fonctions comptables.

[176] Plan C7-1 et C7-2. Archives Saint-Gobain. Le Plan de Tourlaville n'est pas daté mais remonte à la fin du XVIII^e^ ou au tout début du XIX^e^ siècle. Celui de Saint-Gobain est daté de 1800.

Chez les négociants, les différentes tâches administratives (la tenue des livres, la caisse, la correspondance ainsi que la signature des contrats) sont effectuées dans un même lieu, le comptoir (Carrière [1973], p.719). Parmi ces tâches, il semble que la comptabilité soit la plus prenante, du moins pour les commis (Butel [1974], p.170).

Au XVIII^{e} siècle à Marseille, Charles Carrière [1973] propose une description du mobilier du comptoir à partir des correspondances et des inventaires :

> « A travers ces énumérations hétéroclites apparaît l'installation commune : tables ou bureaux pour la correspondance, l'établissement des factures et des documents divers ; hauts pupitres où sont ouverts les livres de comptabilité dans lesquels on écrit debout – du moins pour les grands livres –, armoires pour ranger les papiers de commerce » (p.721).

Paul Butel [1974] confirme ces observations dans le cas des négociants bordelais du XVIII^{e} siècle :

> « Autour du commissionnaire, les commis, juchés sur des tabourets de bois, travaillent à la grande table, pourvue de plusieurs pupitres à une ou deux places sur lesquels ils peuvent commodément disposer les livres où ils consignent les différentes opérations commerciales ou les registres de correspondance » (p.164)

Plus d'un siècle plus tard, des photos comme celle qui suit, confirment clairement que peu de choses ont changé en la matière :

Document 1 – Service comptable des coopératives de France (non datée, collection personnelle de l'auteur)

L'organisation spatiale semble plus sommaire dans les petits commerces. Ainsi à Niort,

> « la maison du commerçant formée d' « appartements » (entendons de pièces), dont l'un sert de magasin, peut se trouver réduite à un état de confort simple quand on y trouve seulement un magasin, une cave, une cuisine et une chambre. […] De nombreux commerces s'exerçaient ainsi dans la pièce donnant sur la rue, reléguant la vie privée du commerçant dans une pièce ouvrant sur une cour intérieure ou à l'étage » (Martin [1977], p.148).

Dans ces conditions, on devine bien que les comptes sont tenus là où l'on peut dans de nombreux petits commerces. Dans *César Birroteau* de Balzac,

> « les livres et la comptabilité, la caisse étaient au-dessus de la boutique et de l'arrière-boutique » (p.285)

Cependant, l'affaire décrite par Balzac est déjà d'une certaine taille (plusieurs commis travaillent pour la parfumerie) alors que dans le cas des faillis niortais les affaires sont dans leur majorité de dimensions plus modestes. En dépit de ces différences, on peut noter qu'une confusion existe encore entre l'espace de vie et l'espace de travail. Dans les bureaux de l'Administration Royale, on retrouve le même enchevêtrement :

> « La centralisation administrative apparaît bien théorique : en fait, ni les commis ni les dignitaires ne travaillent à Versailles. Jusqu'au milieu du siècle, la présence du personnel ne fut pas imposée ; les commis traitaient les dossiers chez eux et s'absentaient de la cour des journées entières » (Coquery [2000a], p.48).

Plus généralement, Coquery [2000a] s'attache à montrer qu'il n'existe pas au début du XVIII^{e} siècle de bâtiment à vocation purement administrative. Elle note ainsi :

> « C'est donc leur propre demeure qui abrite une partie de leurs services, d'où la cohabitation et la mobilité des bureaux. L'intendant de Paris ne dispose pas de demeure officielle ; pendant la durée de sa commission, il héberge ses bureaux dans son hôtel. […]
>
> Dans ce contexte de mobilité continuelle, la sédentarité est une étape fondamentale dans l'émergence de la fonction administrative. Dès lors, l'édifice prend le nom de la fonction qui lui est destinée et non plus celui du dignitaire qui en est momentanément investi » (p.50-51).

Il ne s'agit évidemment pas de comparer la situation de l'Administration Royale avec celle des négociants. Les différences sont nombreuses et au premier rang celle-ci : le négociant, le marchand ne connaît pas la même instabilité qu'un ministre ou qu'un responsable quelconque. Néanmoins, ce passage nous renseigne sur l'interchangeabilité des espaces. Au XVIII^{e} siècle, le bureau est désigné comme tel, une fois les bâtiments construits. Comment s'en étonner d'ailleurs ? Le fonctionnalisme n'apparaît en architecture qu'au début du XIX^{e} siècle. Un siècle plus tard, Ponthière [1935] constate encore que les bureaux utilisés sont rarement des constructions conçues pour cet usage (p.224).

Guy Thuillier [2004] confirme ce constat dans l'Administration du XIX^{e} siècle :

> « Des locaux mal éclairés, mal meublés, sales, sentant mauvais, telle était la règle jusqu'en 1914 (et même après) » (p.12).

1.3. L'organisation du temps

A Bordeaux, Paul Butel [1974] nous livre le témoignage d'un négociant :

> « Les journées commencent tôt au comptoir : « je me lève avant six heures », écrit Abraham Gradis, et elles sont longues, « je retourne au comptoir jusqu'à six heures », ajoute le même négociant » (p.165).

A Marseille, Carrière [1973] relève plusieurs témoignages (p.732-733). Ceux des commis ou anciens commis paraissent néanmoins corroborer le constat effectué à Bordeaux, au moins pour l'heure d'embauche. Le témoignage qui suit est celui d'un ancien commis :

> « Mon travail, qui commençait avec le jour et finissait à 9 heures du soir, fut dès lors mon élément » (p.733).

Le temps de travail semble encore plus long dans le petit commerce. Ainsi, Louis Favreau, employé de commerce bayonnais dans les années 1870, indique des horaires de travail substantiels :

> « Bayonne, le 30 septembre 1866 […] Je vais rentrer à 7 heures et en sortir à 21 heures » (Barros et Doussantousse [2004], p.18).

Il semble néanmoins qu'on aille parfois au-delà de ces horaires, on peut travailler « jusqu'à 2 heures du matin pendant 2 semaines » (Barros et Doussantousse [2004], p.24).

Le temps de travail se confond encore avec le temps de vie. Même s'il mentionne à plusieurs reprises la surveillance de ses patrons, c'est quand même du bureau que Louis Favreau écrit ses lettres personnelles (Barros et Doussantousse [2004], p.22).

L'impression qui se dégage de l'organisation du temps rappelle le flou qui existait entre le travail et l'espace. L'employé de bureau peut encore écrire au bureau son courrier comme le montre la correspondance de Louis Favreau. En contrepartie de cette relative liberté, son temps de travail paraît très largement extensible.

Dans le bureau de comptabilité de l'Administration[177] sous la Révolution, la problématique de la gestion du temps apparaît à travers les règlements qui se veulent stricts :

> « Le bureau sera ouvert sans interruption depuis 8 heures du matin jusqu'à 4 heures de l'après-midi, sauf les dimanches. […]
>
> Non seulement les employés doivent être présents aux heures requises, mais se consacrer uniquement à leurs tâches » (Herrmann-Mascard [1989], p.304-305).

Pour s'assurer du respect de ces obligations, on fait confiance au commis, le supérieur hiérarchique des employés (p.305). Outre les blâmes, ceux-ci risquent théoriquement la

[177] Il s'agit d'un service qui remplace la Chambre des comptes de l'Ancien Régime. Ce travail porte sur la période 1791-1795 (Herrmann-Mascard [1989]).

révocation, mais « les nouvelles administrations font preuve d'indulgence et d'humanité » (p.306). Le résultat est assez immédiat :

> « La ponctualité laissait cependant beaucoup à désirer. […] Certains commis, « après avoir signé la feuille d'entrée s'absentent pendant deux à trois heures et parfois ne reviennent même que pour signer la feuille de sortie » » (p.304-305).

Le problème paraît subsister dans l'ensemble des bureaux des ministères au XIX^e^ siècle :

> « L'absentéisme était la plaie traditionnelle des bureaux : les employés arrivaient en retard, à dix heures, onze heures, et partaient tôt, vers trois heures » (Thuillier [2004], p.28).

Comme pour l'espace, il paraît difficile de faire un strict parallèle entre la situation de l'Administration et celle du commerce. Les spécificités des uns et des autres rendent délicates une comparaison. Néanmoins, des caractéristiques communes apparaissent : la difficulté de faire respecter des horaires de travail que patrons et employés vivent différemment ou encore la séparation des temps de vie et de travail. Autant de façons de s'organiser qui manquent encore cruellement.

Dans les bureaux du XIX^e^ siècle, il existe pourtant des pointeurs comme le rappellent incidemment les représentants syndicaux au Conseil Supérieur du Travail en 1912 (p.17). Ces pointeurs sont aussi souvent des employés de bureau[178]. Il semble donc difficile qu'ils puissent côtoyer au quotidien leur collègues tout en contrôlant en même temps avec efficacité leurs allées et venues.

La description de la tenue des livres du petit commerce du début du XIX^e^ siècle que propose Heller [1911] corrobore nos observations :

> « Dans un coin du local, à l'abri des regards de la clientèle, sur un pupitre étroit dissimulé par des amas de marchandises, l'employé aux écritures travaillait lentement, posément, transcrivant en belles écritures les articles Marchandises à Durand, Effets à caisse, Frais généraux à Caisse etc., et sa besogne n'avait d'autre importance que celle d'être un répertoire selon les prescriptions légales, des opérations commerciales du négociant en même temps qu'un moyen de connaître, aux époques d'inventaire, le chiffre des bénéfices.
>
> Un unique employé suffisait pour cette besogne secondaire, quand elle n'échéait pas tout simplement à l'épouse du négociant qui s'en acquittait alors, le soir, dans l'arrière-boutique et sur la table où elle avait quelques instants auparavant, servi le repas familial » (p.8)

[178] Les états du personnel étudiés à Saint-Gobain entre 1873 et 1912 (1L2, 1L12, 1L22, 1L32 et 1L41) montrent que beaucoup font partie du service comptable naissant.

2. L'absence d'un savoir sur l'organisation

On ne trouve évidemment pas de savoir sur l'organisation parce qu'il ne peut exister, écartelé entre trop de contradictions. Tout au plus, certains auteurs fournissent-ils quelques indications parcellaires :

> « La même personne qui écrit dans le livre journal doit aussi écrire dans le grand livre » (André [1636])

Mais cette affirmation n'est pas motivée. On peut simplement supposer qu'il s'agit là d'une considération héritée de l'expérience de l'auteur. Néanmoins, elle est isolée au milieu d'un paragraphe consacré à l'importance du livre journal et du grand livre, montrant par là son côté accessoire. Si l'on reprend les catégories de Mathieu de la Porte [1704], il s'agit probablement encore d'une partie de ce savoir portant sur « les circonstances et les choses dont ils [NDLA : les négociants] font commerce » (p.i), c'est-à-dire un savoir que l'on apprend par l'usage. Thomas Mun [1674] n'en faisait pas mention et Pierre Jeannin [2002] confirme l'absence d'un savoir organisationnel dans la liste qu'il dresse des savoirs négociants de l'Europe moderne[179]. Au début du XIX^{e} siècle, ce savoir organisationnel ne paraît guère plus développé : le dictionnaire du commerce et des marchandises de 1837 se situe encore dans cette lignée, ne définissant que très brièvement un terme comme bureau, alors que la comptabilité bénéficie d'un développement beaucoup plus important.

Une des explications de cette absence tient à la fonction de l'écrit jusqu'à l'époque moderne. Comme le rappelle Gardey [2008], la copie est longtemps un acte de « pérennisation » (p.114). On copie les textes de lois, les textes religieux pour conserver la mémoire dans un contexte où la production de l'écrit s'avère coûteuse. Dans ces conditions, il semble difficile de trouver des manuels s'intéressant spécifiquement aux problématiques du temps, de l'espace ou du travail.

Au vu des pratiques, il se dégage l'impression d'actions assez désordonnées qui se règlent au quotidien dans chaque entreprise. Mais, tout ceci est somme toute assez logique. Les négociants, les commerçants ou les industriels essaient de concilier le manque de personnel avec une comptabilité bien tenue. Autrement dit, d'un côté un savoir qui ne pense l'homme qu'au travers d'une confusion systématique entre ses actions, son essence et son statut social et, de l'autre, un savoir technique ordonné qui doit représenter la réalité. Entre ces deux savoirs dont les fondements et la nature divergent profondément, se dressent les problématiques d'organisation qui essaient d'assurer une cohérence d'ensemble. Aussi, ne faut-il pas s'étonner de voir que le travail n'est pas clairement divisé, que l'espace reste relativement spartiate et les horaires de travail fluctuants. Ces comportements disparates ne peuvent évidemment faire l'objet d'un savoir propre tant que la distance entre pratiques et savoirs reste aussi importante.

[179] Il mentionne les savoirs suivants qui formeront l'ossature des cours des premières écoles de commerce au XIX^{e} siècle : l'arithmétique, les langues étrangères, la géographie, le droit, la comptabilité et le change (p.309-340).

Conclusion de la deuxième partie

Au terme de cette seconde partie se dessine la cohérence d'une organisation de la comptabilité : il existe d'abord un savoir technique issu des pratiques qui vise à mieux représenter le réel mais cette représentation relève encore de l'appréciation de chacun, les manuels n'étant là que pour exprimer des possibles.

Si la technique paraît exiger un personnel important, on retrouve finalement assez peu de teneurs de livres déclarés dans les comptoirs. Ce phénomène s'explique par une conception de l'individu qui confond son statut social avec ses compétences et son honnêteté. Dans ces conditions, être recruté apparaît comme la difficulté principale de la carrière d'un commis. Mais, le problème est encore plus important pour les négociants qui doivent parfois organiser de véritables filières de recrutement pour trouver l'employé idoine. Ces difficultés expliquent aussi le niveau assez élevé des salaires des teneurs de livres.

Entre la technique et la conception de l'individu, on voit bien surgir une contradiction qui donne une impression de confusion au quotidien. Dans le petit commerce, les comptes sont tenus là où demeure un espace disponible, quand on en a le temps et par des personnes qui peuvent changer au gré des besoins. Chez les négociants ou dans l'industrie, si l'espace ou le temps sont définis plus précisément, il n'en demeure pas moins qu'aucun savoir, aucune règle générale ne se dégage encore.

Si un écart surgit entre la technique, le personnel et l'organisation, l'étude des savoirs et des pratiques de gestion de l'âge classique montrent la cohérence de l'ensemble. Celui qui sait, c'est encore celui qui commerce et pratique au quotidien. L'expérience paraît à Mun [1674] comme une qualité très appréciable (p.5). Au contraire, le danger, symbolisé par la faillite est, à en croire un auteur comme Savary [1675], la caractéristique de celui qui connaît mal la réalité, c'est-à-dire qui s'est trop éloigné des usages :

> « Premièrement, l'ignorance des négocians vient de ce que dans leur commencement ils manquent d'instruction, n'ayans pas fait leur apprentissage chez d'habiles marchands, qui ayant toutes les qualités requises pour bien montrer le commerce.
>
> Secondement, de ce qu'ils n'ont pas servy assez long-temps les autres marchands, pour acquérir toute l'expérience pour le bien conduit » (p.33).

Ces constats permettent d'éclairer notre questionnement initial : il s'agissait de comprendre pourquoi il y a peu de teneurs de livres avant le milieu du XIX^{e} siècle. La réponse tient dans le savoir de cette époque qui pense ou qui ressent le rapport à autrui comme éminemment dangereux, ceci limitant sensiblement le nombre de commis. Pourtant, les connaissances techniques qui permettraient l'organisation de ce savoir au sein des entreprises

sont déjà présentes. L'écart entre un savoir cohérent et le manque de praticiens se retrouve dans une organisation balbutiante qui cherche à concilier au quotidien cette contradiction.

En dépit de cette opposition, tout changement paraît délicat à mettre en place : les auteurs comptables font référence à cette expérience, gage de toutes les réussites, son absence expliquant les échecs. Au contraire, la nouveauté, l'innovation paraissent des menaces pour la prospérité des affaires. Dans ce contexte, inventer une autre forme organisationnelle paraît difficile.

TROISIEME PARTIE : LES NOUVELLES STRUCTURES DU MARCHE DU TRAVAIL CHEZ LES *COMPTABLES*

> « Ce ne sont donc ni les choses ni les faits réels qui font le départ entre notre bonheur et notre malheur, mais seulement les représentations que nous en propose notre conscience vacillante » (Vladimir Bartol, *Alamut*, Libretto, p.337-338).

Dans cette partie, nous voudrions nous attarder sur le moment où apparaissent les services comptables. Il s'agit de mettre en relation leur naissance avec certains changements structurels se produisant au cours du XIX^e^ siècle.

Commençons ici par indiquer le moment de la naissance des services comptables. A partir de 1866, les statistiques officielles laissent entrevoir la montée de la catégorie sociale des employés (Gardey [2001], p.44). Mais, les statistiques sont encore grossières et ne permettent pas de connaître avec précision si le nombre de *comptables* salariés augmente réellement[180]. D'un point de vue purement numérique, l'origine des services comptables remonte au dernier tiers du XIX^e^ siècle. D'autres éléments nous confirment dans cette périodisation, comme, par exemple, le constat d'Hector Bezançon [1903] :

> « On a pu dire qu'avant 1850 la classe des employés de commerce n'existait pas. Cette affirmation est, peut-être un peu exagérée, mais cependant, pouvons-nous faire une comparaison entre, d'une part, les quelques aides que prenait le boutiquier détaillant, le marchand qui avait une grosse clientèle et d'autre part, cette population des commis, des comptables, des écrivains, des sténographes, des vendeurs, des placiers, des agents courtiers, des auxiliaires des magasins, de tous ces facteurs économiques nouveaux préposés à l'échange et à la distribution des produits, que le XIX^e^ siècle a vus naître[181] » (p.17).

Cette partie essaie d'en comprendre les causes en mettant en évidence les changements structurels en amont qui ont, sur la période 1800-1880, rendu possible cette émergence. Nous montrerons que cette apparition correspond à un bouleversement des savoirs, lié lui-même à un contexte économique précis. Nous préciserons la nature de ces changements en analysant les fondements, la nature et l'usage du savoir (chapitre six). Après avoir mis en évidence ces changements, nous montrerons comment ils ont contribué à créer de nouveaux lieux qui se

---

[180] Les recensements de la municipalité de Briare qui abrite la fabrique d'émaux Bapterosses au XIX^e^ siècle illustrent ce phénomène. Prenons un exemple simple : Emile Pimole est enregistré en 1896, 1901 et 1906 comme comptable. En 1911, à en croire les recensements, il est employé de bureau, ce qui ne prouve pas clairement qu'il n'est plus comptable. De plus, le terme comptable paraît synonyme d'employé de bureau en 1896, en 1901 et en 1906 : aucun employé de bureau n'est alors recensé alors qu'il y a une bonne dizaine de comptables. Cet exemple relativement simple montre la difficulté d'utilisation des recensements de l'époque pour les *comptables*.

[181] C'est aussi le point de vue de L'estang du Rusquec [1912] : « les employés de commerce ne sont devenus une classe bien à part des travailleurs, avec leurs besoins et leurs aspirations spéciales que depuis une soixantaine d'années environ » (p.V). Dans l'Entre-deux-guerres Weil [1930] reprend la même date : « l'employé tel que nous le concevons aujourd'hui, n'a guère existé, véritablement, antérieurement au milieu du XIX^e^ siècle » (p.17).

fondent sur ce savoir[182] (chapitre sept). Ce sont ces nouvelles structures qui vont ensuite permettre la transformation qui aboutira à la naissance de la fonction comptable.

Précisons un point : il ne s'agit pas de dissocier une histoire des idées déconnectée des pratiques et des luttes d'influence. Si les savoirs changent, c'est évidemment parce que certains auteurs y ont intérêt. La distinction des chapitre six et sept est donc d'abord d'ordre didactique.

[182] Pour simplifier, on pourrait dire que le chapitre six s'intéresse au savoir et le chapitre sept au pouvoir. Ce serait néanmoins oublier que dans le premier, les enjeux de pouvoir sont centraux et dans le second, le savoir constitue le fondement.

Chapitre 6 : la naissance d'un savoir sur l'organisation au XIX^{e} siècle

> « Personne ne contrôlait sa comptabilité, sauf en fin d'année, et M. Mallard [NDLA : son patron], qui n'y connaissait rien, était incapable de se souvenir des sommes qu'il avait prises » (Georges Simenon, *Une vie comme neuve*, Presses de la Cité, p.11).

Le XIX^{e} siècle est marqué par la montée du positivisme d'Auguste Comte qui débouchera sur le scientisme[183] au tournant du siècle. Les connaissances techniques se développent rapidement et le savoir investit de nouveaux domaines avec plus ou moins de succès. Le constat est quasi général et dépasse les seules sciences dures pour toucher également les sciences humaines. La comptabilité n'échappe pas à ce phénomène et des pans entiers d'un nouveau savoir vont apparaître.

Dans cette partie, nous nous proposons d'explorer ces nouveaux savoirs et de montrer en quoi ils diffèrent des précédents. Nous procèderons en trois temps : dans une première section, nous reviendrons sur la problématique de la faillite au début du XIX^{e} siècle pour indiquer son imbrication avec les problématiques comptables. Dans un second temps, nous en tirerons les conséquences en matière de technique comptable. Enfin, nous mettrons en évidence les circonstances dans lesquelles a pu naître la problématique sur l'organisation.

1. Le poids du contexte économique : le lien entre comptabilité, escroqueries et faillites

1.1. Faillites et comptabilité

En 1791, le décret d'Allarde et la loi Le Chapelier viennent mettre fin au système des Corporations de l'Ancien Régime (Olszak [1998]). La conséquence est une concurrence accrue et donc une augmentation du nombre de faillites. Ce constat avait été pressenti sous

[183] Le terme n'apparaît certes qu'au début du XX^{e} siècle, mais la réalité à laquelle il renvoie est plus ancienne puisqu'il désigne « une religion de la science » (p.850) pour reprendre l'expression de Lecourt [1999]. Ce dernier fait notamment référence à un texte de Renan, *L'avenir de la science*, écrit en 1848 et publié en 1890. Auguste Comte s'inscrit parfaitement dans ce mouvement puisque Raymond Aron [1976] écrira à propos de sa pensée : « la pensée d'Auguste Comte […] passe aisément d'une certaine conception de la science à une version nouvelle de la providence » (p.97). Une des caractéristiques des auteurs scientistes est l'utilisation de compétences extérieures et reconnues pour produire un discours qui va au-delà de leur domaine de prédilection. (voir Aron [1976], p.98 pour Auguste Comte). C'est cette même tendance que l'on retrouve chez plusieurs auteurs de gestion à partir des années 1830.

l'ancien régime par la plupart des représentants des Corporations[184], comme Gallinato [1992] a pu le relever à Bordeaux :

> « tous ces concurrents atteignent le monopole corporatif en détournant le travail qui doit normalement passer par les maîtres. Ils accaparent une partie de l'activité, provoquent une baisse des prix et contribuent ainsi à ruiner maîtres et métiers. Le corps multiplie les procès longs et coûteux contre les faux ouvriers pour le paiement desquels il doit faire des emprunts dont il a du mal à régler les intérêts. Les maîtres ont de moins en moins d'occupation alors que leurs charges individuelles demeurent lourdes, et pour beaucoup, la profession est devenue ingrate » (p.292).

On peut se fonder sur les travaux de Luc Marco [1989] pour essayer de mesurer l'évolution du taux de faillite (nombre d'entreprises faillies rapporté au nombre total d'entreprises) :

> « Adam Smith avait évalué ce rapport à 1‰ pour le XVIII^e^ siècle ; nos calculs ont donné 3,3‰ pour le XIX^e^ siècle et 4,9‰ pour le XX^e^ siècle » (p.161).

On pourrait toujours discuter de la fiabilité de l'estimation de Smith au XVIII^e^ siècle. Mais, d'une part, vu l'écart entre les chiffres du XVIII^e^ siècle et ceux du XIX^e^ siècle et, d'autre part, le sentiment de nombre de contemporains, il paraît difficile de nier la montée du nombre de faillites.

Ce phénomène est loin d'être anodin, tant la faillite est encore pensée au XVIII^e^ siècle en terme de bien et de mal[185]. Szramkiewicz [1981] écrit ainsi :

> « à la faillite est toujours liée l'infamie. Dans une société encore très marquée par le Moyen Âge, la faillite entraîne, outre les déchéances civiques et les incapacités civiles et commerciales, toute une série d'humiliations qui participent du folklore de l'époque : exposition au pilori, cortège grotesque, gestes ridicules à accomplir par le failli, sans parler de l'excommunication et de la privation de sépulture chrétienne » (p.297).

Le propos est suffisamment éloquent pour comprendre que celle-ci ne peut rester dans ce contexte qu'un événement exceptionnel. Déjà, au XVII^e^ siècle, Savary avait proposé une classification qui permettait d'excuser certaines faillites :

> « Premier type de faillis : les débiteurs qui manquaient à l'échéance et qui demandaient seulement du temps à leurs créanciers […].

---

[184] Pour autant, nous ne voulons pas faire croire que les corporations étaient un système sans conflit. Ainsi, Gallinato [1992] (p.290) explique-t-il que les conflits s'étaient concentrés sur le périmètre que chaque corporation pouvait ou non couvrir.

[185] Il est notamment commun de voir les auteurs dénoncer les faillis qui seraient toujours plus malhonnêtes. Ainsi, Roux [1800] écrit-il : « Une faillite n'est plus le dernier asile du malheur, et le funeste refuge où des revers entraînent le négociant. Il semble que c'est une affaire de spéculation, une espèce de commerce nouveau où l'on cherche à réparer ses pertes aux dépens des créanciers. On se livre sans réserve aux spéculations les plus insensées, aux engagemens les plus considérables, sans s'inquiéter de l'avenir, parce que l'on compte sur la ressource d'une faillite, au moyen de laquelle les plus mauvaises affaires sont les meilleures » (p.390).

> Deuxième type de faillis : les débiteurs qui manquaient à l'échéance et qui faisaient perdre à leurs créanciers, fût-ce par cas fortuit ou force majeure. Ils étaient répréhensibles, car ils avaient causé un préjudice à leurs créanciers […].
>
> Troisième type de faillis : ceux qui avaient agi frauduleusement, ceux qui détournaient le bien de leurs créanciers » (Choffée [1997], p.90).

Cette typologie évolue quelque peu au XVIII[e] siècle, puisqu'il n'y a plus que « le failli malheureux et le failli frauduleux » (Choffée [1997], p.92). Cette relecture en deux grands types influencera durablement la vision des différents acteurs en la matière : d'un côté le failli malheureux, ayant éventuellement manqué de vigilance et de l'autre, le failli malhonnête que la loi se doit de traquer impitoyablement[186].

Aussi, ne faut-il pas s'étonner de voir la réaction des contemporains à l'augmentation du nombre de faillites. Angleraud et Pellissier [2003] ne disent pas autre chose à propos des *Dynasties lyonnaises* au XIX[e] siècle :

> « le spectre de la faillite hante l'imaginaire patricien et invite à la mesure en toute chose » (p.349).

Quelques pages auparavant, les auteurs avaient évoqué un autre spectre qui fait étrangement écho à celui de la faillite, celui de la concurrence :

> « quel que soit le secteur d'activité, tous les chefs d'entreprise apparaissent hantés par le « spectre » de la concurrence » (p.301).

Paul Butel [1991] dressera un constat proche à propos de Bordeaux au XIX[e] siècle (p.292-293). Pour l'ensemble du territoire, Jean Lambert-Dansette [2003] fait la même remarque : « la vision de la ruine à venir suffit à faire souffrir » (p.349). Il ajoute quelques pages plus loin :

> « la dimension sociale de la faillite dépasse, au niveau du respect humain blessé, de la respectabilité atteinte, la gravité juridique et financière de l'accident » (p.359).

La littérature nous donne quelques autres exemples marquants de cette peur de la faillite. Dans *César Birotteau* évidemment, où le héros malheureux déclare :

> « Moi, faire faillite ! dit Birotteau qui avait bu trois verres de vin et que le plaisir grisait. On connaît mes opinions sur la faillite ! La faillite est la mort d'un commerçant, je mourrais ! » (p.279).

Thomas Mann ne fera pas dire autre chose à ses personnages dans *Les Buddenbrook* :

> « La faillite... C'était plus horrible que la mort, c'était le scandale, l'écroulement, la ruine, l'opprobre, la honte, le désespoir et la misère... » (p.225).

---

[186] Balzac lui-même, n'échappe pas à ce raisonnement. Il consacrera deux romans à la faillite : l'un s'intéresse au failli malheureux (*César Birotteau*) quand l'autre s'attache à la faillite frauduleuse (*la Maison Nucingen*).

Dans la même lignée, Emile Zola évoque dans *Au Bonheur des Dames* le sort d'un commerçant en difficulté :

> « Depuis deux mois, Robineau, réduit aux expédients, menait une vie d'enfer, pour empêcher une déclaration de faillite » (p.437).

Cette évolution pose donc un problème à la fois économique et social à l'ensemble de la société : il faut notamment pouvoir limiter le nombre des faillites malheureuses à un moment où les concepts de cycle, de crise économique sont encore largement méconnus. Comme Bertrand Gille [1964] l'a monté, jusqu'à la fin des années 1820, on croit pouvoir lutter facilement contre ce que l'on ne nomme pas encore les crises économiques.

Or, au tournant du siècle, la comptabilité constitue une piste pour lutter contre ces faillites. On prête en effet à celle-ci de nombreuses vertus dont la moindre n'est pas celle d'éviter les faillites. Une comptabilité bien tenue paraît être alors le synonyme de l'ordre et de l'honnêteté. Ce type de raisonnement est clairement hérité du XVII^{e} et du XVIII^{e} siècle où l'opinion semble assez commune. Savary [1675] jugeait déjà en ces termes l'intérêt de l'ordonnance de 1673 :

> « Le règlement du mois de mars 1673 établit bien des règles de negocier dont l'on ne s'estoit point encore avisé jusques à present pour empêcher les désordres qui se commettoient dans le Commerce » (p.32).

Quelques années plus tard, Mathieu de la Porte [1704] ne dira pas autre chose :

> « Les lois judicieuses ont pour objet de faire observer un ordre uniforme aux négociants, en la manière de tenir les écritures de leurs affaires ; cet ordre conduit à beaucoup de fins et on a plusieurs raisons de l'établir : 1° il oblige les négociants d'écrire exactement toutes leurs affaires, afin d'en avoir en tout temps une entière connaissance, pour les rendre soigneux de leur intérêt. 2° On conserve l'intérêt du public, qui confie son bien à autrui. 3° On établit la bonne foi et la conscience parmi les négociants, en empêchant les fraudes qui se pourraient commettre par des mal-intentionnés » (p.iii)

D'autres auteurs feront plus ou moins clairement au XVIII^{e} siècle le même constat : Gobain[187] [1702], Barrême[188] [1721], Ricard[189] [1724] ou encore Miteau de Blainville[190]

---

[187] « Je crois que tous les négociants qui mettront bien en pratique et feront un usage fidèle des choses qui sont contenues dans cet ouvrage pourront conduire avec ordre tous les commerces qu'ils entreprendront tant par mer que par terre ; et si la fortune les favorise autant que j'ai cherché dans ce livre à concourir à leur avancement, ils auront sans doutes dans toutes leurs entreprises des succès toujours heureux et favorables » (préface).

[188] « L'expérience fait connoître l'utilité d'un Plan qui, réunissant l'ordre des Parties Doubles à l'ancien ordre des Finances, représente toujours la date et la vérité des faits, sans s'écarter de la forme & des usages de la Chambre des Comptes.
L'ordre des parties doubles est le seul convenable aux comptes » (préface).

[189] Après avoir exposé quatre raisons qui explique le désordre dans la tenue des livres, il écrit : « ces quatre classes contiennent, à mon avis, toutes les principales causes du désordre des livres des négociants, d'où il procède un nombre infini de fâcheuses affaires qui fort souvent sont la seule cause des faillites, des banqueroutes et de la ruine entière des familles, et ce qu'il y a de fatal, est que les gens qui tiennent leurs livres ainsi en

[1784]. L'idée soutenue est la même : la comptabilité signifie un ordre qui permet le succès dans les affaires ou, à tout le moins, peut prévenir la survenance de la faillite.

La situation des premières années du XIX^e^ siècle est donc claire : la volonté de diffuser la comptabilité n'est donc à première vue qu'une réponse relativement ordinaire à une problématique ancienne. La nouveauté va venir dans la forme que va prendre la réponse : au lieu de suggérer une nième fois d'apprendre la comptabilité par la pratique, l'idée va se faire jour que le savoir peut s'enseigner hors du bureau du teneur de livres. L'abolition des corporations facilite évidemment un tel phénomène.

1.2. Escroqueries, sociétés par actions et comptabilité

A ce premier problème de la faillite, vient s'en rajouter un second qui n'est pas sans lien : l'augmentation du nombre d'escroqueries à partir de la fin du XVIII^e^ siècle. Cela coïncide avec la naissance d'une catégorie juridique autonome (Samet [2005]). Certaines de ces escroqueries vont concerner les entreprises : la constitution de sociétés fictives, une gestion frauduleuse visant à léser l'actionnaire ou le créancier constituent autant d' « abus et de scandales qui conduisent le législateur à agir » (Lemarchand et Praquin [2005], p.16). Si l'on ne dispose pas de statistiques qui mettent clairement en évidence l'augmentation des escroqueries aux XVIII^e[191] et XIX^e^ siècles, les scandales financiers se multiplient[192]. Néanmoins, la seule protection du créancier demeurera au XIX^e^ siècle dans le principe de fixité du capital social (Praquin [2005]).

L'augmentation des escroqueries en tout genre est à rapprocher du développement des sociétés par actions. Si la Société Anonyme, créée en 1807 mais soumise à une autorisation gouvernementale délivrée de façon fort restrictive (Lefebvre-Teillard [1985], p.24), reste une

---

désordre viennent à manquer, ou à mourir sans avoir eu le temps de les régler, ils sont infailliblement l'unique cause de la faillite ou de la perte de tous les correspondants qui par la trop grande confiance qu'ils ont eue en eux, ont pris de trop grands engagements avec des gens qui en étaient indignes Les banqueroutes et les faillites sont présentement plus fréquentes qu'elles n'ont jamais été […].
Pour prévenir tous ces malheurs et quantité d'autres dont il serait facile de faire un assez long catalogue, les négociants ne sauraient s'appliquer avec trop de soin, à tenir ou à faire tenir leurs livres dans le meilleur ordre possible, et chacun devrait avant de commencer aucun négoce bien apprendre à tenir les livres, afin de n'être pas obligé de s'en rapporter à toutes sortes de teneurs de livres quand il sera obligé de les faire tenir par autrui » (p.3-4).

[190] « sans contredit, [la comptabilité en partie double] est seule capable de rendre à tous égards un compte clair, net & précis » (p.5-6).

[191] Par définition, cette augmentation est impossible à mesurer puisqu'avant la création d'une catégorie juridique autonome sur les escroqueries, celles-ci étaient enregistrées dans d'autres catégories. Néanmoins, leur augmentation peut être considéré comme plausible si l'on observe l'augmentation du nombre de banqueroutes frauduleuses : d'une trentaine par an à la fin des années 1820, elles représentent presque 60 cas par an dans les années 1870 (Jobert [1991], p.189-190).

[192] D'un point de vue statistique, voir Jobert [1991] p.189-190. D'un point de vue plus culturel, les scandales de Panama ou de l'Union Générale ont durablement marqué les esprits à la fin du XIX^e^ siècle.

modalité juridique peu utilisée jusqu'en 1867 (Jobert [1991], p.106), l'essentiel de ce développement se fait par le recours aux commandites par actions (Jobert |1991], p.106).

Dans ces conditions, on comprend bien le rôle central de la comptabilité : pour empêcher les fraudes (diminution du capital social, puis distribution de dividendes fictifs).

Qu'il s'agisse de la montée des faillites ou des escroqueries, le raisonnement reste finalement le même : un certain nombre d'auteurs vont exploiter cette situation économique pour essayer de présenter leurs propres projets comme des réponses appropriées à ce nouveau contexte.

2. De l'expérience à la routine : les nouvelles réalités du savoir comptable

Dans la seconde partie, nous avons exposé la cohérence de la technique comptable à travers trois dimensions : les fondements, la nature et l'usage du savoir. Dans cette section, nous mettrons en évidence les ruptures qui affectent ces trois niveaux.

Nous montrerons aussi comment ces changements répondent à la problématique de la faillite et des escroqueries, chacune d'une façon différente.

2.1. Nature et fondement du savoir comptable au XIX^{e} siècle

Dans cette section, nous avons ici réuni la nature et les fondements du savoir comptable, tant ils paraissent indissociables. La réponse que ce nouveau savoir apporte à la problématique de la faillite s'applique d'abord au cas du failli malheureux : il s'agit de prévenir la survenance d'un tel évènement en diffusant largement la pratique de la comptabilité.

2.1.1. L'esquisse d'un changement

Dès le début du XIX^{e} siècle, plusieurs auteurs vont appuyer leur légitimité sur les mesures à appliquer pour freiner la montée du nombre de faillites. Les aphorismes d'un Vital Roux [1800] reflètent l'esprit des ouvrages comptables du XVIII^{e} siècle :

> « L'inexactitude produit le désordre ; et le désordre amène des banqueroutes. […] Un commerçant qui sait ordonner tous les détails de sa maison, y établir un bon système de règle intérieure, marche d'un pas assuré. […] La clarté et l'exactitude dans l'administration intérieure d'une maison de commerce, sont les premiers soins que doivent avoir ceux qui veulent prospérer » (p.366-368).

Même constat chez un Legret [1811] qui ne craint pas d'écrire :

> « On pourrait avec raison, appeler ce livre une Egide contre les faillites. Qui ne sait qu'abstraction faite des évènemens dont la prudence et la sagesse ne peuvent garantir les négocians, la plupart de leurs faillites prennent [sic !] le plus souvent leur source dans le désordre de leurs écritures, et par conséquent dans l'ignorance où ils sont de leur véritable situation ? Combien n'y seraient pas tombés, s'ils eussent pu s'en rendre compte à temps ! et combien y tomberont encore si personne n'indique, à la grande généralité des moyens faciles de la connaître, pour ainsi dire chaque jour ! Tel est le but que je me suis proposé en composant cet ouvrage. » (p.v).

Le mot faillite n'est pas systématiquement écrit. De pudiques auteurs comme Boyard [1814] préfèrent la litote :

> « Instruit par une expérience de dix-huit années de pratique et d'enseignement, et convaincu de l'utilité qu'il y aurait pour les marchands en détail, de pouvoir se rendre compte au moins tous les ans, de leur véritable position, afin d'éviter les évènemens qu'une imprévoyance fâcheuse peut amener, j'ai entrepris de suppléer à l'omission qu'ont faite les auteurs qui m'ont précédé, d'appliquer cette science au commerce en détail, et si, d'après mes avis, les marchands détaillans, pour lesquels j'écris adopte cette manière de tenir leurs livres, comme je l'espère, ils auront le même avantage dont jouissent les négocians et les banquiers » (avertissement)

Même raisonnement chez Dezarnaud de Lezignan [1825] :

> « Le négociant qui tient ses écritures avec une exactitude rigoureuse, ne compromet jamais, par quelque orage qu'il soit menacé, la totalité de sa fortune » (citation en sous-titre).

En apparence, il n'y a donc guère de changements. Le début du XIX^e^ siècle affirme, plus clairement encore peut-être, les croyances des deux siècles précédents : pour lutter contre la faillite, il faut tenir ses comptes avec ordre. Pourtant, la nouveauté va provenir de l'apparition d'une nouvelle légitimité au savoir comptable.

Au XVII^e^, XVIII^e^ et encore au début du XIX^e^ siècle, la technique comptable demeure encore une affaire de praticiens. Celui qui sait est encore celui qui pratique au quotidien. Que l'auteur soit teneur de livres, négociant, voire agriculteur, peu importe. L'essentiel tient dans sa pratique qui donne sa légitimité à l'auteur. Et pour cause : au XVIII^e^ siècle, les enseignants regroupés dans la Corporation des maîtres arithméticiens sont encore rares[193]. Un auteur comme Mathieu de la Porte [1685] indique que l'expérience reste une des qualités principales du teneur de livres (p.19-20).

Durant la première moitié du XIX^e^ siècle, on retrouve encore une pléiade d'auteurs comptables qui tirent leur légitimité de leur métier. Citons ainsi Blondel en 1804, un certain de B. en 1805, Delorme et Lorrimier en 1808, Rodrigues en 1810, Legret en 1811, Chalier en

1814, Payen et un certain M.B. en 1817, Gabiou en 1821, Guénal en 1823 ou un anonyme en 1824, Jacquet en 1826, Ber et Godard en 1827, Simon en 1830, Bellay en 1834, Berthelin et Raugé en 1838, de la Tasse en 1839, Foix et Laurent en 1844, Helfenbein et Pottier-Gruson en 1845, Avril en 1847 ou encore Fuzerot en 1847[194].

Il est évidemment difficile de placer sur un même plan ces auteurs qui ont des profils différents, la majorité écrivant des manuels consacrés au moins partiellement à la comptabilité commerciale (de B. [1805], Delorme [1808] Lorrimier [1808], Rodrigues [1810], Legret [1811], M.B. [1817], Guénal [1823], Anonyme [1824], Jacquet [1826], Ber [1827], Godard [1827], Simon [1830], Bellay [1834], Berthelin [1838], Raugé [1838], Foix [1844], Laurent [1844], Pottier-Gruson [1845], Helfenbein [1845]), d'autres comme Chalier [1814], des manuels de comptabilité publique, quand les derniers traitent de comptabilité agricole (Gabiou [1821], de la Tasse [1839], Avril [1847]).

De même, certains sont teneurs de livres (Blondel, Lorrimier, Rodrigues, l'auteur anonyme de 1824, Ber, Bellay, Raugé ou Helfenbein) quand les autres sont négociants (Legret, Jacquet, Godard, Berthelin, Fuzerot, Pottier-Gruson), propriétaires d'un domaine agricole (Gabiou, de la Tasse, Avril), industriels (Payen, Simon, Foix), courtier (Delorme), commissaire-priseur (Laurent) ou fonctionnaires (Chalier, M.B., Guénal). En dépit de ces multiples différences, un lien unit ces différents auteurs. Ils puisent leur légitimité à la même source, héritée du XVIII^{e} siècle : ils connaissent la comptabilité, pour s'en servir dans leur quotidien.

Il faut pourtant distinguer les auteurs entre eux : d'un côté il y a ceux qui se servent de cette expérience pour fonder leurs discours (Rodriguès [1810], Boyard [1814]). A l'opposé, d'autres comme Legret [1811] assurent des cours chez lui comme il annonce lui-même au début de son ouvrage : à la simple lecture, on devine vite l'importance accordée aux cours dans la formation du futur teneur de livres. Toutefois, la majorité des auteurs se contente de présenter leurs fonctions avant de développer leur propos.

Cette controverse dépasse largement le simple conflit que pourrait entretenir deux auteurs tombés aujourd'hui dans l'oubli. Elle intervient au moment où apparaît l'idée que le

---

[193] Il suffit de lire le règlement intérieur de ladite corporation à Paris pour comprendre que son but premier est d'empêcher l'existence d'un nombre trop important de teneurs de livres (Collectif [1728]). Voir aussi Lemarchand [2001].

[194] Nous ne citons ici que les premières œuvres des auteurs où nous ayons trouvé une indication sur leur fonction. Dans le cas où plusieurs fonctions étaient mentionnées, nous n'avons retenu que la première, supposant qu'il s'agissait de celle qui légitimait le plus clairement leur discours.

commerce pourrait s'enseigner. Vital Roux [1800] essaie ainsi de casser la légitimité du seul praticien :

> « Il est des connaissances qui ne peuvent s'acquérir que par la pratique, je le sais, et je suis loin d'espérer que les élèves que des écoles auraient formés, puissent jamais distinguer les qualités des matières, les sortes d'étoffes qu'ils n'auront pas manipulées.
>
> Mais il est une instruction préparatoire, des connaissances générales, un système de comptabilité enfin qui peuvent être enseignées dans des écoles, et qu'il est essentiel de connaître. La comptabilité, les combinaisons des changes, les rapports des monnaies entr'elles, les usages des nations diverses, la législation commerciale peuvent s'apprendre plus facilement dans des écoles que chez des négocians.
>
> Tout dépend ici de la méthode qu'on peut adopter : si elle est bonne, si on en sait combiner avec sagesse les éléments et l'application ; si on a l'art de créer dans ces écoles un commerce simulé ; si on l'agrandit avec précaution ; si on l'étend graduellement sur tous les objets connus, il me semble que l'instruction doit être facile, et que l'on peut dans des écoles semblables réunir à la théorie les avantages de la pratique » (p.311-312).

Edmond Degrange [1801] tient un raisonnement similaire pour positionner la nature du savoir comptable[195] :

> « Non, il n'est pas vrai qu'un teneur de livres, pour se former une idée de la comptabilité générale d'une régie, d'une administration, d'un ministère et même de la comptabilité générale et centrale de l'Etat, doive acquérir par un long noviciat ou exercice actif, les connaissances routinières des praticiens entichés de leurs méthodes machinales, bornées et particulières ; ces connaissances ne tendent qu'à composer un chaos de renseignements partiels et non généraux ; ceux qui attachent une trop grande importance à ces objets de détail sont peut-être par cela seul devenus incapables de généraliser, de centraliser et d'embrasser sous un même point de vue le grand ensemble, tous les ensembles partiels et tous les détails qui doivent composer le grand tout d'une comptabilité ; voilà leur unique avantage » (p.13-14).

Ce raisonnement s'avère profondément novateur : auparavant, les auteurs qui justifiaient leur ouvrage (Savary [1675] (p.33-34) ou Ricard [1724] (préface)) invoquaient au contraire la tradition, la pratique comme le moyen d'apprendre la comptabilité. En 1807, le Conseil Général du Commerce écrit encore que :

> « l'expérience du commerce n'est pas une science pour tout le monde… Comme science, c'est une étude superflue et inutile au grand et très grand nombre de négociants qui n'ont besoin que des connaissances pratiques, qu'une bonne éducation et une instruction plus ou moins étendue et soignée peuvent acquérir aux individus qui ont cet état suivant les facultés et les moyens qui leur sont particuliers » (cité par Maffre [1990], p.18).

---

[195] Un auteur anonyme [1824], négociant au Havre écrit peu ou prou la même chose : « la pratique seule ne suffit pas pour donner la vraie connaissance des sciences, et que cette connaissance, sur-tout [sic !] celle des sciences appartenant à la classe des mathématiques, ne s'acquiert que par l'étude préliminaire et indispensable des principes qui en constituent les élémens » (préface).

Le raisonnement s'inverse : l'expérience, la pratique sont désormais mises en cause. Elles favoriseraient la routine, des méthodes discutables.

Une autre façon de mettre en cause les usages du commerce consiste à s'appuyer explicitement sur le nombre de faillites toujours croissant. Là aussi, au XVII^{e} ou XVIII^{e} siècle, celles-ci s'expliquaient par une méconnaissance de la pratique. Désormais, c'est cette même pratique qui est mise en cause et la comptabilité est suspectée de cacher les plus obscurs desseins :

> « L'on n'a pas, dans le monde, une idée forte avantageuse de la comptabilité commerciale : elle y est regardée comme le secret d'embrouiller les affaires au point qu'il est devenu très aisé à un banqueroutier de s'esquiver sous le masque d'un simple failli ; c'est en effet ce que l'on voit trop fréquemment » (de B**** [1805], p.v).

Derrière ce constat, se cache donc le besoin d'un nouveau type d'auteur comptable que va incarner Edmond Degrange: l'enseignant mais pas n'importe lequel. Il ne s'agit plus d'un professeur qui chercherait à justifier plus ou moins maladroitement sa proximité avec les pratiques commerciales : l'enseignant, par son approche théorique, a désormais une légitimité au moins égale à celle du praticien. Marc Nikitin [2005] note ainsi à son propos que « les deux principales avancées théoriques qu'il réalise semblent modestes[196] » (p.40). Le succès de Degrange serait plutôt à rechercher dans « ses qualités de pédagogue et ses compétences commerciales, ainsi que ses relations personnelles » (p.50).

Ce constat sur l'importance des qualités pédagogiques témoigne d'un changement dans cette première moitié de XIX^{e} siècle. Les enseignants deviennent de plus en plus nombreux à écrire des manuels : Degrange en 1801, Garnier en 1809, Boyard en 1814, Reess-Lestienne en 1816, Masquelier en 1821, Dupuy en 1823, Dezarnaud de Lezignan en 1825, Merle en 1826, Vautró en 1829, Delafontaine en 1834, Mezières en 1835, Claude, Rolland et Trémery en 1838, Delpierre en 1839, Fédix en 1843, Doublet et Vannier en 1844, Bahier en 1850. Doublet [1844] propose une nouvelle source de légitimité pour l'enseignant :

> « Quoiqu'on ait multiplié à l'infini les traités de tenue des livres, et qu'on les ait entouré de grands noms en les proposant comme des livres infaillibles, au moyen desquels on peut apprendre seul et sans maître, nous, professeur vieilli dans le métier, nous avons eu la patience de compulser la plupart de ces énormes traités, pour nous assurer de la vérité de ce qu'on avait

---

[196] Quelques pages plus loin, il précise néanmoins : « c'est aujourd'hui que ces apports théoriques peuvent nous paraître limités. Mais ils doivent bien entendu être rapportés au contexte : à la fin du XVIII^{e} siècle, la tenue des livres était un travail très qualifié exercé par un nombre relativement faible d'individus. Dans les premières décennies du XIX^{e} siècle en revanche, la technique comptable a du se diffuser très vite en raison des besoins de l'industrie naissante, sans que le système de formation pût satisfaire ces besoins. On ne s'étonnera donc pas qu'une présentation simple, claire et illustrée des principaux mécanismes comptables ait pu valoir le succès à son auteur » (p.45-46).

> annoncé, et nous avons reconnu avec peine, que, loin d'applanir [sic] les difficultés, on n'avait fait que rendre plus compliquée la science du comptable. Certes, un grand nombre de ces livres prouvent, de la part de leurs auteurs, de vastes connaissances en cette partie ; mais de quoi s'agit-il ici ? Est-ce de prouver la science ? Non. Il s'agit seulement de se rendre intelligible à tous. Or, il faut pour être intelligible, marcher pas à pas avec son élève ; le conduire de progrès en progrès ; il faut lui applanir [sic] toutes les difficultés ; je dirai plus, il faut lui rendre aimable la science qu'on lui enseigne. Et pour cela, il faut être simple, il faut être clair » (p.5-6)

L'enseignant aurait donc l'avantage de la pédagogie sur le praticien. Toutefois, la légitimité propre du savoir des enseignants comptables semble encore peu assurée. Ce débat sur le fondement de la connaissance comptable agite également les premières écoles de commerce (Maffre [1990]). Hippolyte Vannier qui a enseigné à l'ESCP, puis à l'école de commerce du Havre, a publié ses cours, ce qui permet de comprendre les fondements de son enseignement :

> « Nous n'avons eu en vue que de faire un ouvrage pratique ; nous n'avons rien inventé, rien changé des habitudes des bonnes maisons où nous avons puisé nos connaissances. Nous avons étudié la tenue des livres dans la banque et dans le commerce ; nous l'avons pratiquée, nous l'avons fait pratiquer à d'autres, et, depuis douze ans que nous l'enseignons dans nos cours publics et dans nos cours particuliers, nous avons eu tous les jours l'occasion de nous convaincre que les innovations qu'on nous soumettait n'étaient que des rêves de théoriciens, dont le praticien n'était jamais longtemps la dupe. Ainsi, le lecteur chercherait vainement dans cet ouvrage un journal-grand-livre-balance, un journal en partie mixte, un facturier, un magasinier ou encore quelque chose de géométrique, de physique ou de chimique, qui n'existe nulle part que dans l'imagination des théoriciens novateurs ou inventifs : il n'y trouvera rien autre chose qu'une tenue des livres en partie double, tant qu'elle existe dans le commerce, telle qu'il a besoin de la savoir pour la pratiquer à son tour » (p.VII)[197].

Autrement dit, si Vannier [1844] se présente comme enseignant, il a encore largement recours à la pratique pour légitimer son œuvre. Rançon de cette affiliation, il peut se moquer implicitement d'un auteur comme Degrange prétendant inventer « un journal-grand-livre-balance ». Les innovations ne peuvent venir que de la pratique dont l'enseignement doit rester aussi proche que possible.

---

[197] Précisons que ces propos sont de 1844. A lire ces mots, on comprend mieux la virulence des propos de Léautey et Guilbault [1889] dans leur traité sur la science des comptes : « dire que la tenue des livres est le fait d'inscrire avec méthode, etc., équivaut à dire que la peinture est le fait de peindre avec méthode des maisons, des animaux, des arbres et des objets quelconques. La tenue des livres et la peinture ont l'une et l'autre un champ beaucoup moins circonscrit. Cette définition insignifiante donne le niveau scientifique d'un ouvrage qui, plus qu'aucun autre, a contribué à fausser l'enseignement théorique et pratique de la comptabilité en France » (p.10). Un auteur s'opposant à toute innovation et tenant une place de choix à la pratique dans l'enseignement commercial ne peut qu'être un opposant au projet « scientifique » de Léautey et Guilbault. Léautey qui a travaillé sur l'enseignement commercial en 1886 est bien placé pour comprendre le problème.

Que ce soit Barré (successeur de Vannier à l'ESCP) ou quelques autres, l'influence de Vannier demeure forte et une grande partie des cours de comptabilité aura pour objet d'apprendre à refaire ce qui se fait dans le commerce. C'est dans cet esprit que sont créées et organisées les premières écoles de commerce au début du XIX^{e} siècle :

> « Dans les premiers projets, concrétisés ou non, la comptabilité était enseignée au sein du « bureau commercial » dont le but était de simuler la vie des entreprises » (Maffre [1985], p.134).

Avant Vannier, d'autres auteurs reprenaient déjà cette opinion issue du XVIII^{e} siècle, comme M.B. [1817], employé au ministère de la guerre :

> « Je préviens d'avance qu'on ne trouvera ici aucune espèce d'innovation dans les principes fondamentaux de la tenue des livres en parties doubles : cette méthode, que j'ai examinée avec soin, que j'ai pratiquée long-tems, me paraît dériver essentiellement de la nature même des idées qu'on peut se former d'une comptabilité » (p.iv).

Le raisonnement était similaire chez Bouchain le jeune [1819] :

> « La science du commerce ne s'apprend guères [sic] dans les livres ; elle ne peut être l'objet d'un système ou d'une simple théorie. C'est par la pratique et la méditation, par amour du travail, de l'ordre et l'économie, que l'on peut espérer de devenir véritablement négociant » (p.xi).

Dans ce contexte, il y a peu de chances que de nouvelles techniques d'organisation comptable apparaissent. Conséquence de ce type de légitimité : on enseigne encore partie simple et partie double sur un pied d'égalité puisque la légitimité vient encore majoritairement des seules pratiques. Pourtant, de plus en plus d'auteurs affirment la nécessité d'un savoir qui échappe à la routine. Ainsi, un certain Fuzerot, négociant de son état, propose un nouveau système d'utilisation des comptes généraux dans un ouvrage paru en 1847. Plus que son système, ce sont les arguments qu'il utilise qui nous intéresse :

> « De la méthode en usage
>
> Suivant l'usage, on attribue toutes les mutations aux comptes généraux : c'est une faute capitale. Je déclare donc que, armé de ma conviction, je veux combattre énergiquement ce système routinier […]
>
> Du système nouveau
>
> Mon système est l'inverse de toutes les méthodes connues » (p.4-5)

L'auteur peut donc tirer sa légitimité de sa pratique, tout en proposant de ne pas suivre les usages de celle-ci. La contradiction était inimaginable un siècle plus tôt, et augure des

mutations des fondements même du savoir comptable. Quelques années plus tôt, Battaille [1804] avait lui aussi opposé sa méthode aux routines du commerce[198] :

> « Si quelques personnes, séduites par la prévention, dédaignent de l'apprécier, si, malgré l'amélioration qu'il offre à l'évidence, elles s'obstinent à suivre des routines, dont trop souvent à leur insu, elles éprouvent les funestes effets, elles ne pourront néanmoins lui refuser quelqu'estime » (avant-propos).

De B**** [1805] avait fait le même raisonnement :

> « Les teneurs de livres cultivent la méthode qu'ils ont apprise dans leur jeunesse, ils la transmettent de même à leurs élèves, comme étant la meilleure, et c'est ainsi qu'on chemine sur les sentiers battus, tout sinueux qu'ils sont » (p.vi).

La majorité des auteurs n'aborde pas directement le débat ou, à défaut, se garde de prendre parti ouvertement comme Reess-Lestienne [1816] :

> « le tems [sic !] est nécessaire ; car les innovations, quelques bonnes qu'elles soient, doivent toujours s'introduire sans précipitation » (préface, p.vii).

Merle [1826] fait preuve de la même prudence :

> « De telles dispositions aident nécessairement la pratique et lui servent de guide au moment où elle pourrait s'égarer » (p.3).

Un dernier changement s'esquisse dans cette première moitié du XIX^e^ siècle : le savoir comptable ne se construit plus en se référant à l'opinion de ses lecteurs. Il y a évidemment une logique derrière tout cela : les enseignants remplaçant les praticiens, la légitimité glissant de la pratique vers la théorie, comment s'étonner de cette substitution ? Rappelons-nous le XVII^e^ ou le XVIII^e^ siècle : les auteurs se bousculaient pour affirmer la seule légitimité du lecteur à juger de la qualité des ouvrages. Au début du XIX^e^ siècle, un tel discours a disparu au profit d'un silence éloquent. Et quand on évoque les éventuels lecteurs, c'est pour n'en retenir que certains plus aptes que les autres à juger de la qualité de l'ouvrage :

> « L'accueil favorable que le manuscrit de mon traité sur la partie double a reçu des personnes compétentes auxquelles je l'ai soumis me donne l'espoir qu'il sera utile à la propagation de la partie double et de l'esprit méthodique qui doit être la base d'une bonne administration » (Pottier-Grunson [1845], avant-propos).

Dans la première moitié du XIX^e^ siècle, le savoir comptable ne se veut pas encore normatif. Néanmoins, les auteurs comptables introduisent dans leurs ouvrages les idées de bonne et mauvaise comptabilité. Auparavant, tenir une bonne comptabilité avait un sens précis : cela signifiait des comptes tenus avec ordre et clarté et était le fait de certains marchands qualifiés d'habiles et d'expérimentés. Désormais, la bonne comptabilité paraît se

[198] On peut noter au passage le glissement sémantique : là où l'on parle d'expérience aux XVII^e^ et XVIII^e^ siècles, on évoque les routines aux XIX^e^ et XX^e^ siècles.

détacher du quotidien de l'expérience pour renvoyer à un absolu, à une généralité : en un mot, la bonne comptabilité passerait d'une vérité particulière à une vérité plus générale. Mezières [1842] affirme ainsi :

> « Ce n'est que par un bon système de comptabilité qu'on parvient à régulariser ses écritures » (p.VII, préface).

Mais, l'auteur n'explique pas ce qu'est un « bon système », mis à part de suggérer qu'il s'agit du sien. En tout cas, le lecteur n'est plus comme auparavant présenté comme étant le mieux à même de juger de la pertinence du système. On ne retrouve plus comme auparavant des adresses aux lecteurs leur rappelant qu'ils sont les meilleurs juges du manuel. Un autre auteur, Helfenbein [1845] est à peine plus clair dans sa définition de la bonne comptabilité :

> « c'est d'une bonne comptabilité que nous voulons parler ; comptabilité qui satisfasse aux exigences financières et puisse donner des renseignement vrais sur toutes les parties de l'exploitation des chemins de fer » (p.6).

Ces quelques exemples auxquels on pourrait rajouter celui de Querret [1846] (p.158) donnent l'impression d'une relative confusion : dans cette première moitié du XIX^{e} siècle, le savoir comptable hésite entre le descriptif et le normatif. La plupart du temps, les auteurs se gardent bien de prendre parti. Leur silence est d'autant plus problématique quand on observe que le lecteur a en outre perdu son rôle d'arbitre. Il n'y a guère que Delafontaine [1838] pour suggérer avec beaucoup de prudence l'idée d'un savoir normatif :

> « Plusieurs banquiers et négociants notables, à qui j'ai eu occasion de le communiquer, m'ont déclaré en avoir reconnu non seulement l'utilité, mais même la nécessité générale » (préface).

Ce conflit entre le normatif et le descriptif peut aussi se lire comme une opposition entre l'efficacité et la moralité. Nous avons mis en évidence dans la première partie les fondements juridiques et moraux de la comptabilité. Rendre compte au XVII^{e} et au XVIII^{e} siècles constitue d'abord un acte moral : il renvoie donc chacun à sa propre responsabilité, c'est-à-dire à un comportement individuel. A l'inverse, la notion de bien et de mal dont parlent les auteurs du XIX^{e} siècle est ambigu : ils ne font plus référence à la moralité, mais implicitement à l'efficacité.

2.1.2. L'aboutissement

Cette multitude de changements se poursuit, s'accentue même dans la seconde moitié du XIX^{e} siècle. Alors que les ouvrages comptables se multiplient, les praticiens sont de plus en plus rares : Lefour en 1853, Heudicourt en 1862, Royon en 1866, Pollet en 1873, Baillods en 1882, Meifredy en 1883, Fontaine en 1884, Nagel en 1896, Gillet en 1899, Moutier en 1899 et Bourgeois en 1900. La relative désuétude dans laquelle tombent les ouvrages écrits

par les professionnels apparaît crûment dans cette deuxième moitié de siècle : ces auteurs sont largement oubliés, non du fait des qualités propres de l'ouvrage, mais plutôt parce qu'ils ne répondent plus aux interrogations, aux préoccupations comptables du moment.

A l'inverse, le nombre d'ouvrages écrits par des enseignants explose : Lagrue en 1851, Duprat en 1851, Monginot en 1854, Dolivet en 1859, Pigier en 1860, Barlet en 1861, Bernard en 1863, Dugué en 1864, Chevalier en 1867, Thénard en 1869, About en 1873, Barré en 1875, Londet en 1881, Richard en 1882, Bournot en 1884, Augier en 1886, Barillot en 1887, Léautey et Guilbault en 1889, Andoyer en 1896, Marchal en 1897 et Ruitre en 1900. Il faut évidemment tenir compte de l'influence qu'a pu exercer l'enseignement croissant de la comptabilité (chapitre 7). Néanmoins, le succès qu'ont pu avoir des auteurs comme Léautey et Guilbault dépasse largement ce simple cadre.

Au-delà de ce constat, les fondements de l'enseignement paraissent avoir changé en cette fin de siècle. En 1844, Vannier affirmait encore que l'enseignement ne devait être que le reflet des pratiques. A la fin du XIX^{e} siècle, l'enseignement ne doit plus seulement représenter la réalité, il doit aussi peser sur cette dernière. Pour ce faire, les auteurs évoquent une théorie, comme l'avait fait plus ou moins implicitement Degrange [1801]. Dans ces conditions, le savoir devient le fait d'enseignants. Même un expert-comptable, Pesquet, peut affirmer dans les années 1880 que « ces imperfections [NDLA : de l'enseignement commercial] doivent être attribuées à l'ancienneté des procédés dont les écoles ont conservé l'usage » (cité par Maffre [1990], p.427). Un autre comptable, Fontaine [1884] fera un constat similaire :

> « L'auteur dans sa longue carrière de praticien, a rencontré bien des teneurs de livres, exerçant leur profession depuis de longues années, et qui étaient très en peine d'expliquer le mécanisme de la politique. Ils travaillaient machinalement, suivant servilement les errements de leurs prédécesseurs, sans s'être jamais rendu compte des principes ni des règles qui devaient leur servir de guides. […] C'est la théorie qui manquait à ces praticiens routiniers » (p.3-4)

Notons au passage que Fontaine et Pesquet sont des professionnels et qu'ils reconnaissent d'eux-mêmes les limites de la seule pratique. Evidemment, l'ouvrage de Léautey et Guilbault [1889] fournira une armature à cette nouvelle ambition théorique. On ne s'étonnera évidemment pas de la sévérité du jugement qu'ils porteront à cette occasion sur Vannier[199].

---

[199] « dire que la tenue des livres est le fait d'inscrire avec méthode, etc., équivaut à dire que la peinture est le fait de peindre avec méthode des maisons, des animaux, des arbres et des objets quelconques. La tenue des livres et la peinture ont l'une et l'autre un champ beaucoup moins circonscrit. Cette définition insignifiante donne le niveau scientifique d'un ouvrage qui, plus qu'aucun autre, a contribué à fausser l'enseignement théorique et pratique de la comptabilité en France » (p.10). Un auteur s'opposant à toute innovation et tenant une place de choix à la pratique dans l'enseignement commercial ne peut qu'être un opposant au projet « scientifique » de

La deuxième moitié du XIX^e^ siècle marque aussi un changement dans la nature du savoir : au début du siècle, nous avons noté que le lecteur n'était plus le seul juge de l'ouvrage. Une idée comme celle de « bonne comptabilité » a pu émerger autour de 1840 sans pourtant que celle-ci soit clairement définie. Cette ambiguïté se poursuit dans la seconde moitié du XIX^e^ siècle : Lagrue [1851] (p.31-32), Dolivet [1859] (p.112) ou Baillods [1882] (p.4) font référence à une « bonne comptabilité » (p.31-32), Ysabeau [1863] lui préfère le « bon système de comptabilité agricole » (p.V-VI), Duprat [1851] évoque « bonne méthode » (p.5), Queyras [1857] parle de « bon ordre » (p.1). On pourrait multiplier ainsi les exemples, mais l'essentiel est ailleurs. Peu importe que l'on parle d'une bonne comptabilité ; on pourrait bien trouver au XVIII^e^ siècle des expressions proches.

Ce qui nous importe est l'instance qui valide ou non le savoir comptable. Et cette question va se poser dans cette fin du XIX^e^ siècle avec une acuité accrue. On observe notamment ce changement à travers la montée de la préoccupation scientiste : les auteurs sont de plus en plus nombreux à définir la comptabilité comme une science. Guilbault [1865] et Revert [1871] sont ainsi parmi les premiers auteurs[200] qui définissent la comptabilité comme une science et non comme un art (voir a contrario les définitions de (Mezières [1835], De Granges fils [1844], Larousse [1856], Hubert [1856], Coulon [1857], Littré [1863], Heudicourt [1868] et Courcelle-Seneuil [1872]). Le mouvement s'accentuera avec le premier congrès des comptables en 1880 et se confirmera avec l'ouvrage de Léautey et Guilbault [1889] qui s'attachera à donner les fondements scientifiques de la science des comptes.

Le savoir comptable change donc de légitimité au cours du XIX^e^ siècle : l'auteur n'est plus un praticien, il devient un enseignant. De même, son savoir ne vise plus à imiter les pratiques mais se présente comme le résultat de théories établies rationnellement. Enfin, le savoir ne se présente plus comme un système cherchant à séduire un lecteur exigeant ; au contraire, il devient plus austère, s'imposant à tous au nom de la théorie. Tout se résume finalement en un changement sémantique : là où le XVIII^e^ siècle vantait l'expérience patiemment acquise des marchands, la fin du XIXe siècle ne voit plus que des routines dont on n'arrive pas à se déprendre.

Ces changements relèvent tous d'une même logique : le négociant, le manufacturier ou même l'agriculteur se voient progressivement dépossédés de leur liberté de gérer au

---

Léautey et Guilbault. Léautey qui a travaillé sur l'enseignement commercial en 1886 est bien placé pour comprendre le problème.

[200] L'Encyclopédie du commerce [1837] est le premier ouvrage à notre connaissance à définir la comptabilité comme une science, l'opposant notamment à l'art de a tenue des livres.

quotidien. A l'âge classique, le choix de la manière de tenir les comptes relevait encore d'une décision personnelle, que peu d'auteurs comptables se seraient risqués à mettre en cause. A contrario, le XIX^{e} siècle invente un savoir qui pèse explicitement sur chacun. En apparence pourtant, le praticien conserve encore sa liberté de ne pas suivre les recommandations de cette multitude d'auteurs[201].

2.2. Un nouvel usage pour le savoir comptable

Dans la première section ci-dessus, nous avons rappelé que la comptabilité est perçue au XVII^{e}, XVIII^{e} et XIX^{e} siècles comme un moyen de combattre la faillite malheureuse et les escroqueries. Dans la partie précédente, nous avions montré que cette même comptabilité servait à rendre compte du profit que l'on pouvait tirer de son travail. Le début du XIX^{e} siècle propose bientôt un nouvel usage du savoir comptable, et plus spécialement de la partie double : celui du contrôle d'autrui. Encore une fois, il s'agit de lutter contre les faillites, mais cette fois, surtout contre les faillites frauduleuses.

Rappelons un point pour éviter toute confusion. Il existe un contrôle au XVIII^{e} siècle, mais ce contrôle interroge la correspondance entre les actions de chacun et la comptabilité. Ainsi en était-il à Saint-Gobain à la fin du XVIII^{e} siècle, quand on refuse d'adopter la partie double. La partie simple permettait alors de tenir les comptes « sans confident »[202], selon l'expression de l'époque. Nous ne nions donc nullement l'existence d'une forme de contrôle d'autrui au XVIII^{e} et au début du XIX^{e} siècle.

Néanmoins, le contrôle qui se développe n'est pas de la même nature : il s'agit désormais de s'assurer de la concordance entre les comptes que rend le teneur de livres et les règles comptables qu'il est supposé suivre. Par rapport au système de contrôle précédent, le changement tient dans la liberté laissée à l'employé : le contrôle n'était situé qu'a posteriori et il passe désormais par des règles qui encadrent sa liberté d'initiative.

La connaissance de la comptabilité peut devenir un moyen de savoir si le comptable ou le teneur de livres effectue correctement son travail. Dès 1800, Vital Roux rappelle les dangers qu'il peut y avoir à confier ses comptes à un tiers sans les contrôler :

> « Et si le commis est de mauvaise foi, les associés ne pourront-ils pas être ses dupes, et en gagnant beaucoup, s'appercevoir [sic] qu'ils ont perdu, grâce aux infidélités du commis ?
>
> L'expérience de tous les jours rend ces dangers évidens {sic], et tous les jours des maisons s'écroulent sous les débris d'un désordre absolu. Tels sont les fruits amers que recueille l'ignorance » (p.290-291)

[201] Il n'existe en effet encore nul plan comptable qui définirait précisément des règles comptables à suivre.

En 1803, Jones justifie ainsi l'intérêt de sa méthode :

> « Pour vous qui avez été ou craignez d'être trompés, soit par la négligence, l'ignorance ou l'intention des personnes auxquelles la nécessité vous oblige de donner votre confiance ; il est inutile d'en dire davantage pour déterminer votre choix entre une méthode incertaine et accompagnée de beaucoup de travail et d'embarras, et la méthode facile et sûre que j'ai inventée » (p.19-20).

A partir de ce début de XIX^{e} siècle, il est proposé explicitement d'utiliser le savoir pour contrôler autrui, comme le conseille Roux [1800] :

> « La tenue des livres n'est cependant pas une science bien compliquée, je le sais ; mais je ne puis encore m'accoutumer à l'idée qu'ont beaucoup de personnes, qu'elle n'est qu'accessoire dans un commerce ; qu'il n'est pas d'une nécessité absolue de la bien connaître ; qu'un chef de maison qui a du jugement en sait toujours assez pour diriger le commis qu'il charge de ce soin, et pour juger q'il s'en acquitte exactement » (p.299).

Le raisonnement s'ancre dans les mœurs puisqu'un Dezarnaud de Lezignan [1825] parle du manque de confiance envers les teneurs de livres :

> « Je sais aussi que quelques négocians n'accordent pas toute la confiance nécessaire à leurs teneurs de livres. Tant pis, ils n'y gagnent rien, au contraire » (p.I-II).

Pour la première fois, le savoir comptable est présenté non plus comme un moyen pour celui qui tient les livres de bien les tenir, mais pour celui qui a délégué la tenue des livres de s'assurer qu'ils sont bien tenus. Le contrôle ne consiste plus à comparer les actions des individus avec des livres, mais plutôt une règle avec ces mêmes livres. On espère ainsi répondre à la problématique de la faillite frauduleuse. Mais en entrant dans ce champ, on envisage un nouveau savoir, celui de la gestion.

Ce nouvel usage du savoir a une deuxième conséquence : il permet le fonctionnement du service comptable, c'est-à-dire l'organisation comptable de masse. Auparavant, le contrôle de l'individu consistait simplement à confronter ses actions aux comptes qu'il rendait. Désormais, le contrôle se fait par la confrontation des comptes rendus avec une règle inspirée plus ou moins directement des savoirs comptables. Il devient donc plus facile de contrôler autrui en créant de grands services comptables.

En reprenant la typologie de Mintzberg [1982] sur les modes de coordination[203], on peut réinterpréter cette transformation. Le XVIII^{e} siècle a encore des modes de coordination restreints : les teneurs de livres travaillant dans les comptoirs des négociants paraissent un compromis entre l'ajustement mutuel (la division du travail n'est pas stabilisée) et la

---

[202] Cf. chapitre 4, paragraphe 1.3

[203] Il distingue notamment l'ajustement mutuel, la supervision directe, les standardisations des qualifications, des procédés et des résultats (voir Mintzberg [1982], p.19-22).

supervision directe (le négociant demeure le supérieur hiérarchique). Dans l'Administration et l'industrie naissante, la position du *comptable* s'apparente plutôt à la standardisation des résultats. L'introduction d'un savoir comptable et la division du travail qui va l'accompagner permettent l'apparition d'un nouveau mode de coordination, la standardisation des procédés.

3. De l'ordre à l'organisation : la naissance d'un savoir de gestion

Nous allons maintenant montrer comment, à partir de cette problématique du contrôle d'autrui, va naître un savoir sur l'organisation. Pour essayer d'éclairer cette transformation, nous nous appuierons sur l'analyse de Foucault [1972] des différents moments qui ont jalonné la naissance d'un savoir sur la folie à l'âge classique. Dans l'*Histoire de la folie à l'âge classique*, il en distingue quatre :

- « une conscience critique de la folie qui la reconnaît et la désigne sur fond de raisonnable, de réfléchi, de moralement sage ; conscience qui s'engage tout entière dans son jugement, avant même l'élaboration de ses concepts ; conscience qui ne définit pas, qui dénonce » (p.216) ;
- « une conscience pratique de la folie : [elle] s'impose comme un choix, un choix inévitable, puisqu'il faut bien être de ce côté-ci ou de l'autre, dans le groupe ou hors du groupe » (p.217) ;
- « une conscience énonciative de la folie, qui donne la possibilité de dire dans l'immédiat, et sans aucun détour : celui-là est un fou […]. La conscience n'est plus alors au niveau des valeurs – des périls et des risques ; elle est au niveau de l'être, n'étant pas autre chose qu'une connaissance monosyllabique réduite au constat » (p.219) ;
- « une conscience analytique de la folie, conscience déployée de ses formes, de ses phénomènes, de ses modes d'apparition » (p.220).

Ces moments marquent une progression comme le rappelle Foucault [1972], même s'ils se chevauchent (p.222-224). Il nous semble qu'en remplaçant le mot folie par l'expression organisation comptable, on peut reconstituer la naissance de cette dernière.

La conscience critique dont parle Foucault, c'est le temps où l'on indique ce qui ne va pas, c'est le temps où Roux [1800] et Jones [1803] peuvent pointer les risques que tout patron court en confiant sa comptabilité à un tiers sans pouvoir la vérifier. Toujours dans ce premier

temps, on voit l'argument de Jones reparaître dans les cours d'économie politique de Jean-Baptiste Say, donnés dans les années 1810 :

> « Si quelqu'un d'entre vous, messieurs, se proposant de suivre, non la comptabilité de son entreprise, mais seulement les procédés de son art, croyait en conséquence n'avoir pas besoin de connaître la comptabilité commerciale, je prendrais la liberté de lui représenter qu'il lui convient toujours d'en connaître la marche générale et l'esprit, ne fût-ce que pour être à portée de juger sainement de la capacité des hommes chargés de cette partie » (p.467-468)

En 1825, Dezarnaud de Lézignan tiendra le même discours :

> « En rendant ma méthode facile à concevoir, et prompte à exécuter, j'ai pensé que les négociants eux-mêmes pourraient suivre leurs opérations et devenir les contrôleurs de leurs teneurs de livres, sans que cela dérobe beaucoup de temps à leurs affaires » (p.I, avant-propos)

Après Jones et Dezarnaud de Lezignan, on ne reverra plus que rarement des ouvrages comptables traiter cette question de l'organisation comptable comme une problématique à part entière[204]. Il ne leur restera qu'un seul angle d'attaque en matière d'organisation comptable : dénoncer les dysfonctionnements, comme nous nous le verrons plus loin. Rien de très surprenant. La question de l'organisation comptable se détache progressivement de la technique comptable et deviendra à terme une discipline autonome, la gestion.

Cette question se détache d'autant plus facilement qu'au même moment le nombre de faillites augmente fortement (voir pour les chiffres Marco [1989], p.169). Rendre compte de cette évolution est délicat (Gille [1964]) et nombre d'industriels vont très tôt incriminer une concurrence désordonnée. Sans prôner le retour aux corporations honnies, beaucoup d'industriels suggèreront d'encadrer celle-ci[205]. Dans ces conditions, l'irruption d'un discours distinguant les bonnes organisations des mauvaises ne peut que bénéficier d'un intérêt certain parmi les professionnels.

Le second temps correspond à ce que Foucault nomme la conscience pratique. Il s'agit de pouvoir donner des caractéristiques évidentes qui permettent à tout le monde de pouvoir se positionner par rapport à une norme. Une organisation comptable est-elle bonne ou non ? Un

---

[204] Une des notables exceptions est constituée par l'ouvrage d'un comptable lillois, Pollet, en 1873 ; il proposera une méthode comptable, la comptabilité discrète, dont le but est de dissimuler les chiffres les plus importants au *comptable*. Cet exemple qui eut quelques échos dans la presse de l'époque (anonyme [1874]), paraît s'être vite éteint : il n'en est plus question après 1875.En 1897, sous le nom de la comptabilité secrète, Marchal [1897b] proposera le même système.

[205] « Il ne s'agit pas de reconstituer les jurandes et les corporations écrit le *Moniteur Industriel* [en 1836], mais « les classes industrielles sentent instinctivement qu'il leur manque une organisation quelconque pour leur permettre de résister à cette concurrence illimitée, cause véritable de malaise » » (Daumard [1997], p.241).

des premiers à se permettre de formuler aussi clairement un tel jugement est assurément Bergery en 1829[206]. Voici comment il caractérise la bonne gestion :

> « Je tâcherai donc d'inspirer aux jeunes producteurs qui viendront m'entendre l'amour du travail et de l'étude, l'aversion de l'intempérance, le goût de l'ordre et de l'épargne, l'obéissance envers leurs parens et leurs maîtres, le respect des droits d'autrui, la soumission aux lois, en un mot toutes les vertus du bon père de famille et du citoyen » (tome I, p.7-8)

Autrement dit, chacun se positionne par rapport aux valeurs indiquées ci-dessus. Ceux qui s'organisent bien y répondent, les autres non. L'organisation comptable de l'entreprise prend donc un nouveau sens par rapport à Jones, Say ou Dezarnaud de Lézignan : elle s'associe machinalement à des vertus qui permettent de dire ce qu'est, ou ce que n'est pas, une bonne gestion. Pour atteindre ces vertus, il faut avoir recours à un nouveau savoir :

> « La théorie de l'industrie ou l'économie industrielle est en général aussi nécessaire au fabricant que celle des machines au mécanicien, que celle de la géométrie à l'ingénieur » (tome II, p.7).

Jacquet [1826] avait déjà proclamé quelques années plus tôt la nécessité de ce savoir :

> « Le commerce n'est plus une routine ; c'est une science dont les branches se multiplient à l'infini, et qui, par cette raison, a besoin d'être soumise à des règles fixes. Que les bons esprits, que les hommes instruits, et il y en a dans le commerce beaucoup plus qu'on ne le pense, veuillent donc s'occuper sérieusement de la partie instructive : c'est un service qu'ils rendront à la génération présente, et même à celles à venir » (préface, p.III-IV).

Et pour ceux qui croient que l'ancien rapport salarial, fondé sur la proximité a encore une pertinence, il ne craint pas de dire :

> « Que les ouvriers ou les commis qui ont l'ambition louable d'élever un jour des fabriques ne se persuadent point qu'il leur suffira d'être initiés dans les secrets d'un maître habile » (Bergery [1830], tome II, p.8).

L'apport de Bergery n'est évidemment pas dans l'invention de valeurs morales qu'il faudrait suivre. Savary [1675] ou d'autres les ont déjà présentées bien avant. L'apport de Bergery est sa capacité à positionner ces valeurs comme le fondement logique sur lequel tout le monde pourrait s'entendre puisque c'est l'intérêt de tout un chacun. Ce n'est pas par hasard que la lecture de Bergery donne une impression confuse : d'un côté la nécessité de règles pour orienter les comportements et de l'autre une pauvreté théorique qui l'amène à rappeler une énième fois les règles morales ou les règles comptables. Nous avons là le cas d'un savoir qui n'existe pas encore, mais qui est déjà nécessaire.

---

[206] En cela, notre analyse recoupe celle de Michelle Perrot [1976] à propos de Bergery qu'elle présente comme un des auteurs fondateurs du management (voir aussi sur Bergery, les travaux de François Vatin [2007]).

Autre exemple de ce second moment, un texte de Pillet-Will publié en 1832. Pillet-Will est alors un des hommes d'affaires les plus importants de Paris[207]. Il est notamment actionnaire de Decazeville, et, à ce titre, il va se rendre sur place pour comprendre la réalité des prix de revient. A la suite de son compte-rendu, il propose quelques réflexions sur l'organisation comptable. Pour échapper aux dangers que représente la faillite, voici ce que propose Pillet-Will :

> « Pour qu'un établissement n'ait rien à redouter, il faut que l'administration qui en est chargée sente la nécessité de l'ordre et de l'économie dans toutes les parties du travail, qu'elle soit à la fois sévère, forte et prévoyante ; il faut qu'elle se fasse rendre un compte régulier et exact de toutes les opérations qui ont été entreprises sous ses ordres, et qu'elle suive sans cesse et pas à pas le mouvement de toutes les affaires depuis l'acquisition ou l'exploitation des matières premières, jusqu'à la vente de produits » (p.283-298).

Bellay [1834] se situe dans la même lignée :

> « Pour bien administrer, il faut non seulement posséder sur les faits des connaissances qui prennent leur source dans l'équité et la bonne foi, il faut encore y joindre des notions sur le droit, auxquelles ne pourrait suppléer qu'une longue et tardive expérience » (p.vii).

Ces textes marquent donc un second temps dans l'apparition de la question de l'organisation comptable. Ils consistent à définir les qualités de la bonne organisation et, en creux, ce qu'il faut éviter de faire. Cette organisation qui est souhaitée, c'est aussi la primauté accordée au savoir comptable[208]. En contrepoint, c'est évidemment rendre impossible une organisation où chaque responsable s'occupe à la fois de la production et de la comptabilité. Un mode d'organisation de la comptabilité va donc disparaître.

Toutefois, il paraît encore difficile de distinguer ce qui relève de la comptabilité de ce qui relève de la gestion. Toutes deux s'appuient largement sur des valeurs morales, se référant perpétuellement aux mêmes concepts d'ordre, de méthode, d'économie.

Troisième temps de notre évolution : le raisonnement se fait de plus en plus simple. Les auteurs comptables proclament haut et fort le lien entre la bonne organisation de la comptabilité et le risque de la faillite. Les qualités ne sont plus énumérées, on parle seulement de la bonne ou de la mauvaise organisation comptable. On retrouve chez Feigneaux[209] [1827],

---

[207] Voir à ce sujet Daumard [1997], p.205-206.

[208] Pour Bergery, voir le troisième tome publié en 1831 qui rappelle les principes comptables (p.124). Pour Pillet-Will, le livre entier témoigne de l'importance du savoir comptable.

[209] « L'espace de trente ans nous a offert une infinité de faillites, dont le plus grand nombre devaient être attribuées à la mauvaise gestion, à l'irrégularité des livres, et cette irrégularité provenait évidemment de l'ignorance, ou, si l'on veut, d'une instruction vicieuse, ce qui prouve la nécessité d'établir l'enseignement de la tenue des livres dans les institutions » (préface).

Arnaud[210] [1849] ou Pompée[211] [1863] des exemples de ces discours : la mauvaise organisation comptable ne sert plus qu'à en dénoncer les dangers. Définir une bonne ou une mauvaise organisation est devenu inutile parce qu'évident.

Le dernier moment enfin de cette transition est celui qu'inaugure Guilbault en 1865 : c'est celui de la conscience analytique. Après avoir dénoncé de plus en plus violemment une organisation insatisfaisante, un nouveau mode organisationnel va apparaître, profitant de l'espace que les critiques ont libéré. Des ébauches de principes sont proposées par Guilbault en 1865 :

> « Il est difficile d'indiquer des règles sur ce sujet ; l'organisation d'une affaire est influencée par des causes si diverses que ce qui serait vrai et applicable dans un cas, serait impossible dans un autre. Des circonstances de temps, de lieu, de personnes font varier à l'infini les termes du problème. Nous avons du reste un autre but, c'est de chercher et d'éclaircir les principes de la comptabilité et de l'administration en ce qu'ils ont de général et d'absolu.
>
> La comptabilité et l'administration, dans les affaires industrielles ou financières, ont une connexité qui fait que l'on ne peut s'occuper de l'une sans toucher à l'autre. Du reste, la division du travail et les conditions de cette division ne sont pas seulement des nécessités d'administration, elles sont de plus les bases d'une bonne organisation de la comptabilité. » (p.137)

A cela vont s'ajouter d'autres règles et notamment la séparation physique entre le bureau de la comptabilité auxiliaire et celui de la comptabilité générale (qui doit centraliser et contrôler le travail des premiers). Guilbault suggère également de séparer les tâches relevant de l'escompte de celles de la caisse et de celles du portefeuille (p.138-140). L'ouvrage de Guilbault [1865] n'est que le premier d'une longue série : Courcelle-Seneuil[212] [1872], Léautey et Guilbault [1889] et surtout Taylor et Fayol préciseront cette pensée et ces règles. La nouveauté de ce dernier temps saute aux yeux : là où auparavant, on dénonçait, on se situait sur un terrain moral, un savoir commence à se déployer, offrant au lecteur des règles, des modèles à suivre. Le savoir de gestion naît donc dans ce besoin de répondre à la problématique de l'organisation : organisation comptable au début, mais bientôt organisation industrielle, organisation commerciale etc.

---

[210] « S'il est vrai qu'une foule de négociants riches et laborieux ont dû la perte de leur fortune, de leur crédit et souvent de leur honneur à l'irrégularité de leur comptabilité, combien la crainte d'une tenue de livres vicieuse ne doit-elle pas effrayer celui qui met son avenir sous la dépendance de la probité et de la capacité d'un associé ? »

[211] « Combien d'erreurs, de tâtonnements, de ruines n'éviterait-on pas dans une carrière où tous ceux qui font des affaires entre eux sont en quelque sorte solidaires ; quelles sources de prospérités pour le pays s'il y avait un grand nombre de commerçants ainsi élevés ! » (p.173).

[212] Son projet est d'écrire « un livre qui indiquât à ceux qui entrent ou veulent entrer dans les affaires comme chefs d'entreprise les principaux courants et les principaux écueils de l'océan sur lequel ils s'engagent » (p.VII). Sur les préoccupations scientistes de Courcelle-Seneuil, voir Ribeill [1994].

Le poids de ce savoir dépasse largement, à la fin du XIX^{e} siècle, la seule question de l'organisation comptable. Il vise principalement à établir des règles sur le modèle des sciences dures (Nikitin [2003]). Dans une étude sur les écoles pratiques de commerce et d'industrie, Soubeiran [1900] résumera ainsi la nécessité de ce nouveau savoir :

> « Le progrès a tout compliqué en cette fin de siècle. Le commerce ne tient plus dans la banale et vulgaire définition : « l'art d'acheter bon marché pour revendre cher ». Le savoir routinier n'y suffit plus. Il y faut non seulement du jugement et de l'à-propos, mais encore une vraie science soutenue par l'ordre, l'amour du travail et cette qualité maîtresse, le moindre défaut des races latines, la persévérance » (p.162).

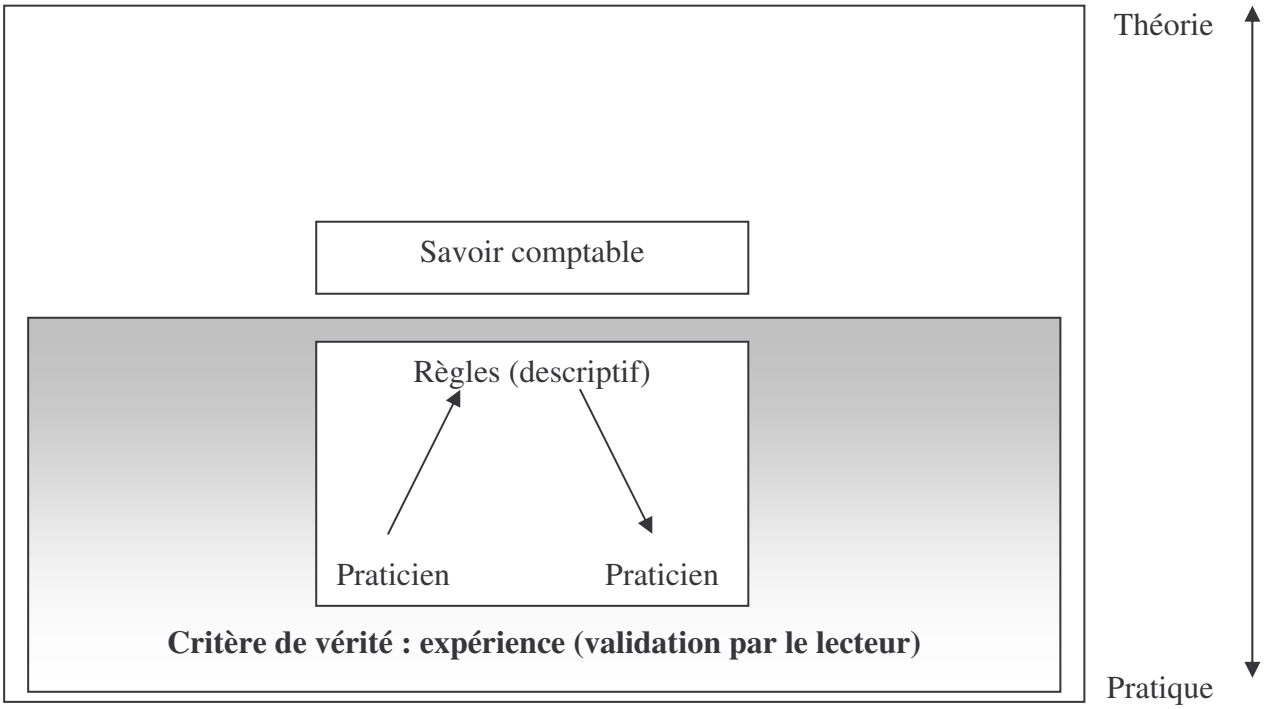
La naissance d'un savoir sur l'organisation au XIX^{e} siècle pourrait se résumer dans un changement sémantique : le passage de l'ordre à l'organisation. Aux XVII^{e}, XVIII^{e}, et même au début du XIX^{e} siècle, tous les auteurs comptables vantent l'ordre et la clarté nécessaires dans la tenue des livres : citons, sans souci d'exhaustivité, André [1636], Savary [1675], Irson [1678], de la Porte [1685], Gobain [1702], d'Hénouville [1709], Ricard [1724], Gentil [1777], Degrange [1801], Garnier [1809], Rodriguès [1810], Legret [1814], Bouchain le jeune [1819], Bonnefin [1825] un auteur anonyme en 1825, Pillet-Will [1832], Bellay [1834], Mezières [1835], Ruffino [1840], Helfenbein [1845] Queyras [1848], Lagrue [1851], Riou [1854], Dolivet [1859], Pigier [1860], Heudicourt [1862], Poitrat [1862], Schneider [1872], About [1873], Fleury [1875], Baillods [1882], Richard [1882], Augier [1886] et Barillot [1887] : tous parlent du nécessaire ordre qui doit présider à la tenue des livres.

L'ordre dont parlent ces auteurs, renvoie d'abord à un classement, une méthode. Les mots clarté et économie accompagnent aussi régulièrement celui d'ordre. Mais, en parlant de ce dernier, les auteurs situent leurs propos dans toute l'épaisseur temporelle : son emploi va de pair avec la valorisation de l'expérience et de la pratique. L'ordre dont il est question n'est pas neutre : c'est celui immuable du praticien qui tient précautionneusement ses comptes. Pourtant, dès les années 1850, l'usage du mot commence à décliner chez les auteurs comptables, se limitant aux manuels de comptabilité agricole. Face à cet ordre, émerge une nouvelle notion à la fin du XIX^{e} siècle, celle d'organisation. On retrouve ainsi le terme chez Pillet-Will [1832], Bellay [1834], Hubert [1856], Guilbault [1865], Lefevre de Chateaudun [1882], Léautey et Guilbault [1889] ou encore Andoyer [1896]. Le sens de l'organisation est proche de celui de l'ordre, mais l'idée de structuration apparaît, suggérant qu'il y a quelque chose en plus du simple classement. C'est l'idée d'un rapport à autrui qui apparaît à travers cette substitution : les théories de l'organisation naissent derrière ce changement sémantique.

Dans ce chapitre, nous avons essayé de montrer comment un nouveau savoir se construisait au XIX^{e} siècle en réponse aux problématiques de la faillite et de l'escroquerie.

Pour limiter le nombre de ces dernières, le savoir comptable change de fondement, de nature et d'usage : celui-ci n'est plus l'apanage des négociants mais devient celui des professeurs qui s'appuient sur la théorie plutôt que sur la pratique pour présenter un savoir normatif. Celui-ci doit permettre à tous les commerçants de connaître précisément leurs affaires et donc de limiter le nombre de faillis malheureux.

Le savoir comptable change aussi d'usage : les règles comptables deviennent aussi un moyen de surveiller les employés, pour limiter le nombre de faillites frauduleuses. Mais en utilisant ce savoir à des fins de contrôle, on suggère l'idée qu'il puisse exister un savoir de gestion. Les problématiques d'ordre, de méthode amènent progressivement les auteurs à envisager l'existence de règles permettant de définir une meilleure organisation.

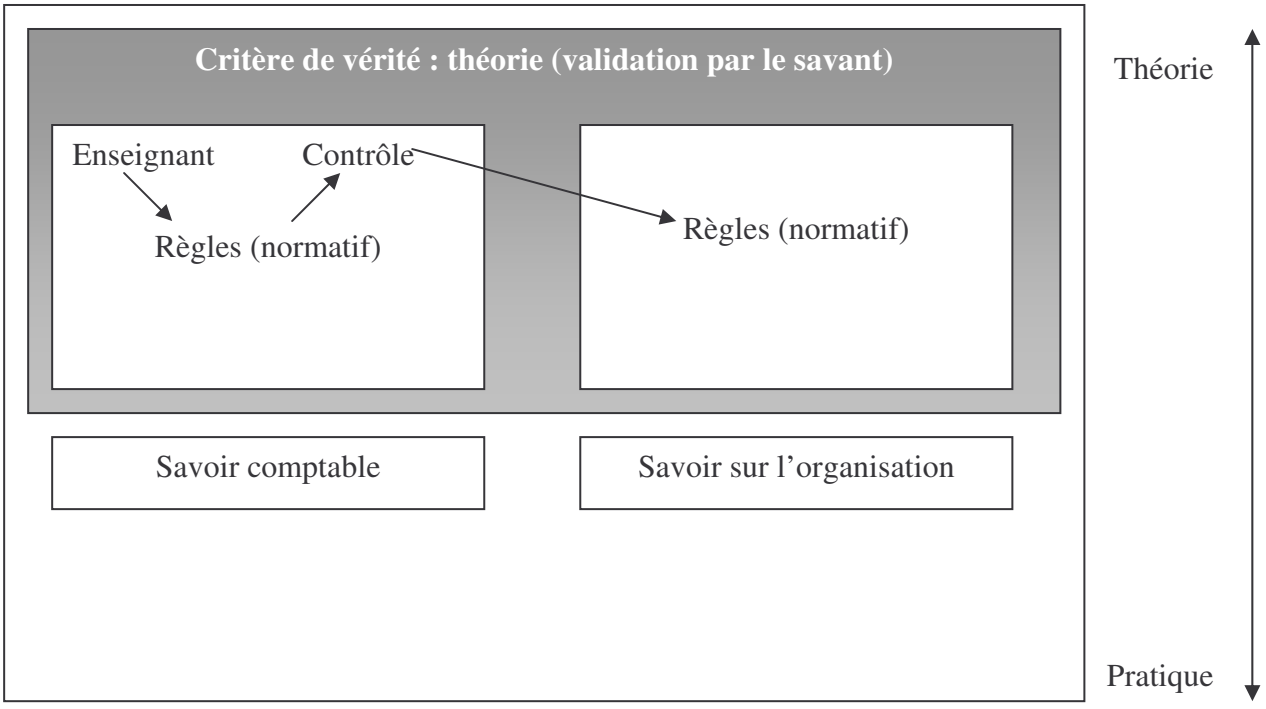


Epistémé de l'âge classique

Contradiction avec la montée du nombre de faillites

Faillite malheureuse (enseignement)

Faillite frauduleuse et escroqueries (contrôle d'autrui)



Epistémé de l'âge moderne

A la page précédente, nous nous proposons de synthétiser ces différents changements. Dans la première épistémé, évoquée en deuxième partie, nous remarquions un savoir très proche de la pratique : il vient de celle-ci et y est destiné. Cette pratique se limite encore aux gestes quotidiens du *comptable* : le savoir se contente de dire comment on tient les comptes. On retrouve cette proximité du savoir et de la pratique. Le savoir de gestion ne peut encore exister puisqu'il implique de détacher l'essence de l'homme des actes quotidiens qu'il accomplit.

Au début du XIX^{e} siècle, cette cohérence est ébranlée par la montée du nombre de faillites. En effet, si la légitimité vient de la pratique, comment expliquer que de plus en plus de commerçants fassent faillite ? Plus précisément, cette augmentation soulève deux problèmes : l'un porte sur ce que l'on nomme alors les faillites malheureuses, c'est-à-dire les commerçants victimes de ce que l'on ne nomme pas encore la conjoncture économique et de l'autre, les faillites frauduleuses. Pour répondre à ces deux types, deux savoirs au début très proches se construisent au cours du XIX^{e} siècle : un savoir comptable renouvelé et un savoir sur l'organisation.

Le savoir comptable change dans ses fondements : celui-ci se détache des pratiques pour se rapprocher d'une théorisation à visée normative. Il devient le moyen de limiter les faillites malheureuses : l'idée que la comptabilité permet d'éviter la faillite, héritée du XVIIIe siècle, est en effet ancrée dans les raisonnements couramment utilisés. Mais, c'est aussi à ce moment que naît l'idée que le savoir comptable peut servir à contrôler autrui213. En introduisant cette utilisation du contrôle, on ouvre la possibilité d'un savoir de gestion qui va progressivement s'épanouir au XIXe siècle. Comme pour le savoir comptable, celui de gestion est d'essence normative, se détachant des pratiques. Si, dans un premier temps, celui-ci se limite à la surveillance des commis infidèles, il s'étend pour former au début du XXe siècle ce que nous appelons aujourd'hui les théories des organisations.

---

[213] Rappelons encore une fois la nouveauté de ce contrôle : il ne s'agit pas d'affirmer que la comptabilité ne servait pas à contrôler autrui au XVIII^{e} siècle : ce contrôle existait, mais se limitait à comparer la pratique des comptables avec les comptes qu'ils rendaient. La nouveauté du contrôle est la suivante : on contrôle désormais le comptable en comparant les comptes qui sont rendus avec des règles, dérivés du savoir comptable.

Chapitre 7 : De nouveaux lieux de savoir

> « C'est pourtant ennuyeux de devoir, dès le début, confier sa comptabilité à un étranger.
> Telle fut sa première allusion claire à son dessein. Au vrai, je n'avais jamais pratiqué le métier de comptable, qu'au cours des quelques mois durant lesquels j'avais tenu le livre à la place d'Olivi. Il n'en était pas moins sûr d'être le seul comptable qui ne fût pas, pour Guido, « un étranger » » (Italo Svevo, *La conscience de Zeno*, Folio, p.342).

Dans le chapitre précédent, nous avons mis en évidence un certain nombre de changements dans l'ordre des savoirs. Le but est de montrer le lien pouvant exister entre ceux-ci et les pratiques courantes du XIX^{e} siècle en mettant en relief les structures correspondantes.

L'apparition d'une fonction d'une entité comptable est d'abord un phénomène numérique : des milliers d'employés supplémentaires exercent chaque année les fonctions de *comptable* à partir du dernier tiers du XIX^{e} siècle. Il ne s'agit évidemment pas de réduire l'apparition des services comptables à l'augmentation du nombre de *comptables*. Néanmoins, c'est celle-ci qui a ensuite engendré les nouveaux modes d'organisation (travail, espace, temps etc.).

Nous nous proposons d'expliquer ce phénomène en essayant de comprendre les changements intervenus en analysant ceux pesant sur l'offre de comptables et ceux émanant de la demande, à savoir les entreprises.

1. Une offre de *comptables* renouvelée

Indépendamment de la demande, l'offre de *comptables* a évolué au XIX^{e} siècle. Dans le chapitre précédent, nous avons mis en évidence les liens existant entre la montée des faillites et des escroqueries d'une part et la volonté de diffuser les pratiques comptables le plus largement possible d'autre part. Les deux points que nous allons étudier se rejoignent sur un constat : quand les comptes sont confiés à un tiers, l'organisation de la comptabilité change radicalement. Le *comptable* va en effet travailler comme on le lui a appris en appliquant son savoir. Conséquence immédiate : au fur et à mesure du mouvement de professionnalisation comptable, on retrouve les mêmes livres tenus ici et là. Pour autant, cette délégation n'est pas similaire à celle du boulanger qui emploie un commis. Le boulanger peut contrôler le travail de son commis car il en connaît tous les aspects. Dans le cas du *comptable*, il n'en va pas de

même la plupart du temps. Le *comptable* en sait souvent plus sur son travail que son patron ou son client. En 1946 encore, Jean Mabit en fait encore l'amer constat :

> « Malheureusement peu de chefs de maison sont en mesure de juger les capacités réelles des candidats qui se présentent au poste de comptable » (p.51).

C'est donc lui qui impose son savoir et l'employeur qui le subit. Cette spécificité de la délégation comptable explique à notre avis pourquoi le fait de tenir soi-même des comptes ou de les faire tenir par un spécialiste conduit à des résultats différents.

La première conséquence du changement dans la nature du savoir comptable se retrouve dans l'enseignement comptable. Puisque le savoir n'émerge plus seulement de la pratique, mais d'une théorie, il devient possible de l'enseigner. C'est ce que le XIX^{e} siècle va entreprendre conduisant ainsi la comptabilisation vers une normalisation.

Le deuxième changement porte sur l'adéquation progressive de l'offre à la demande avec l'apparition des associations comptables qui vont assurer le placement de nombre de leurs membres.

1.1. Le développement de l'enseignement comptable au XIX^{e} siècle

Commençons par préciser un point : nous avons indiqué au chapitre précédent que le nombre d'ouvrages écrits par des enseignants augmente considérablement, et que c'est toute la légitimité du savoir qui change. Le développement de l'enseignement en général pourrait expliquer ce revirement. Il nous semble que ce n'est pas le cas, et que si l'enseignement comptable s'est développé, c'est d'abord parce que ce dernier avait déjà acquis une légitimité propre. Pour conforter notre thèse, nous pouvons essentiellement avancer des dates : les débats sur la possibilité d'enseigner la tenue des livres commence dès le début du XIX^{e} siècle[214] (Degrange, Roux, Legret etc.). A l'inverse, l'Etat n'inscrit pas avant 1845 la comptabilité dans les programmes officiels. Quant à l'Ecole Spéciale de Commerce de Paris, elle est créée en 1815 par ceux-là même qui se battaient depuis des années pour défendre et même imposer l'idée que la comptabilité pouvait s'enseigner hors de la seule pratique.

Le mécanisme de transmission est donc simple : si beaucoup ne tiennent pas de comptes, c'est qu'ils ne savent pas le faire. La tenue des livres s'intègre en effet progressivement dans les programmes scolaires au XIX^{e} siècle. Esquisser brièvement cette histoire est assez délicat pour plusieurs raisons :

- durant la majeure partie du XIX^{e} siècle, l'enseignement comptable relève au moins partiellement d'institutions privés (ferme-école, écoles de commerce etc.). Les

textes réglementaires ne nous renseignent que partiellement sur la réalité des pratiques. Néanmoins, au fur et à mesure du siècle, il semble que l'idée même de programme s'institutionnalise[215].

- L'enseignement comptable existe à plusieurs niveaux : le niveau primaire, le niveau secondaire et le niveau supérieur. A chacun de ces trois niveaux, l'enseignement comptable peut être dispensé, sans perdre de vue que seule une minorité de la population dépasse le seuil de l'enseignement primaire.
- L'enseignement comptable est d'abord présent hors du cursus général : l'enseignement technique, professionnel ou agricole sont autant de lieux où la tenue des livres est professée, même de façon sommaire.

Si l'on s'en tient à l'enseignement public, voici comment Brucy [1998] résumé les différentes étapes de l'enseignement primaire et secondaire :

<table>
<tr><td></td><td>Enseignement secondaire</td><td colspan="3">Enseignement primaire supérieure
BS 3
BS 2
BS 1</td><td colspan="3">Enseignement technique
DEB Ecole des Arts et Métiers CEPI</td></tr>
<tr><td>17 ans</td><td>Classe terminale</td><td colspan="3"></td><td colspan="3"></td></tr>
<tr><td>16 ans</td><td>Classe de 1ère</td><td>4ème a.</td><td>4ème année</td><td></td><td>4ème a.</td><td>4ème a.</td><td>4ème a.</td></tr>
<tr><td>15 ans</td><td>Classe de 2nde</td><td colspan="2">3ème année EPS</td><td>3ème année CC</td><td colspan="2">3ème année ENP</td><td>3ème année EPCI</td></tr>
<tr><td>14 ans</td><td>Classe de 3ème</td><td colspan="2">2ème année EPS</td><td>2ème année CC</td><td colspan="2">2ème année ENP</td><td>2ème année EPCI</td></tr>
<tr><td>13 ans</td><td>Classe de 4ème</td><td colspan="2">1ère année EPS</td><td>1ère année CC</td><td colspan="2">1ère année ENP</td><td>1ère année EPCI</td></tr>
<tr><td>12 ans</td><td>Classe de 5ème</td><td colspan="2">Cours prépa</td><td>Cours prépa</td><td colspan="2">Cours prépa</td><td>Cours prépa</td></tr>
<tr><td>11 ans</td><td>Classe de 6ème</td><td colspan="7" rowspan="6">Enseignement primaire élémentaire</td></tr>
<tr><td>10 ans</td><td rowspan="5">Classe élémentaire des lycées</td></tr>
<tr><td>9 ans</td></tr>
<tr><td>8 ans</td></tr>
<tr><td>7 ans</td></tr>
<tr><td>6 ans</td></tr>
<tr><td colspan="8">BS Classe de Brevet Supérieur
CC Cours complémentaires
CEPI Certificat d'Etudes Pratiques Industrielles
DEB Diplôme d'Elève Breveté des ENP
ENP Ecoles Nationales Professionnelles
EPCI Ecoles Pratiques de Commerce et d'Industrie
EPS Ecole Primaire Supérieure</td></tr>
</table>

Schéma 1 – Les ordres d'enseignement au début du XX^e siècle[216] (Brucy [1998], p.59)

[214] Sur les prémices de l'enseignement comptable au début du XIX^e siècle, voir Lemarchand [1993], p.424-430.

[215] Ce propos est évidemment discutable. Notre opinion se fonde sur deux arguments : d'abord, les lois Ferry assurent définitivement le contrôle de l'Etat sur l'enseignement, mis à part les écoles de commerce. Ce n'est probablement pas un hasard si certains manuels comptables comme celui de Barillot [1887] se présentent comme conformes au programme de l'enseignement secondaire spécial. Dans l'ouvrage de Barré [1875], professeur à l'Ecole Supérieure de Commerce de Paris, on retrouve le même argument : le cours qu'il publie est conforme au programme de son Ecole.

[216] Ce schéma, le plus complet que nous ayons trouvé, laisse de côté des pans entiers de l'enseignement : l'enseignement agricole et notamment les fermes écoles ou les écoles de commerce.

L'enseignement primaire se limite souvent au français et à l'arithmétique. C'est seulement au niveau du primaire supérieur que la tenue des livres devient en 1865[217] une matière facultative suivant l'avis du ministre Duruy. Les motifs qui guident cette décision sont détaillés par Giolitto [1983] :

> « DURUY pense qu'il est utile que les instituteurs connaissent et communiquent à leurs élèves « les expressions les plus usités dans le commerce, les livres obligatoires, les livres auxiliaires et la tenue de ces livres en partie double ». Surtout, il estime urgent « de propager dans nos campagnes les procédés d'une bonne comptabilité agricole ». L'entreprise familiale la plus modeste a en effet besoin, selon le ministre, de pouvoir faire le point de ses ressources et de ses dépenses, de manière à équilibrer les secondes en fonction des premières, ce qui est de nature à accroître « le bien-être et la dignité de vie des populations rurales » et, par voie de conséquence, leur moralité. Apprendre à « créditer qui donne, débiter qui reçoit » au moyen d'un journal et d'un grand livre, présente en outre l'intérêt d'habituer les élèves à écrire et à aligner proprement les chiffres, tout en leur communiquant des habitudes d'ordre, de rigueur et de précision » (p.134)

Dans ce passage, on voit clairement le lien entre les motivations (diffuser une bonne méthode de tenue des livres) et l'inscription au programme de la comptabilité. L'enseignement paraît donc le prolongement des débats évoqués au chapitre précédent. La loi de 1865 légitime pour la première fois l'enseignement comptable, même s'il reste optionnel. Néanmoins, dès avant, quelques professeurs publient des manuels. Dans cette catégorie, il y a certes des enseignants en école de commerce (Vannier [1844] par exemple) ou en ferme-école (Bahier [1850], Lagrue [1851] ou Duprat [1851]). Mais certains comme Dolivet [1859] se présentent comme des instituteurs de l'enseignement général. On peut donc supposer qu'ici et là, des instituteurs professaient dès avant la loi Duruy les rudiments comptables[218].

Le programme évoluera ensuite en 1882, puis en 1886. Ce dernier paraît marquer une rupture puisque Barillot [1887] est le premier auteur à utiliser la conformité de son manuel au programme officiel comme un argument de vente.

Dans le domaine agricole, l'enseignement comptable semble plus ancien que dans l'enseignement général. A la suite de Mathieu Dombasle et de Roville, d'autres fermes-écoles se développent entre les années 1820 et le Second Empire. Parallèlement, des écoles

---

[217] L'historique de la législation du Ministère de l'Instruction publique est publié en 1886 (p.10-11) : la tenue des livres est rendue optionnelle dans l'enseignement primaire par l'article 9 de la loi du 21 juin 1865. L'article 1 de la loi du 28 mars 1882 remplacera l'expression tenue des livres par comptabilité.

[218] Depuis la loi de 1816, l'enseignement primaire relève de la responsabilité de chaque commune. En conséquence, les préoccupations en matière d'enseignement comptable varient sensiblement selon les régions. Lambert-Dansette [2000] prend ainsi l'exemple de l'école communale de Mulhouse où l'arithmétique commerciale est enseignée (p.61). Il est fort probable qu'ailleurs, certains enseignaient d'autres matières comme la comptabilité.

régionales d'agriculture se créent (Charmasson, Lelorrain et Ripa [1992], p.XLVIII-L). Dans ces dernières, l'Etat propose en 1845 un certificat de capacité agricole (Charmasson, Lelorrain et Ripa [1992], p.47-48) : la comptabilité agricole est une des onze matières sur laquelle chaque candidat est évalué et dans le jury de sept membres, un professeur de comptabilité est présent. Bien avant l'enseignement élémentaire, l'enseignement comptable existe donc dans le domaine agricole, là où la comptabilité n'est justement pas obligatoire.

Dix ans plus tard, le Second Empire revient sur l'enseignement des matières comptables dans les écoles impériales d'agriculture comme en témoigne cette lettre aux préfets du ministre de l'agriculture :

> « Les écoles impériales d'agriculture n'ont nullement pour but de conduire à des fonctions administratives. Le seul objet est de donner un enseignement qui, joignant la théorie à la pratique, prépare à l'industrie agricole des propriétaires et des fermiers familiarisés avec les principes de l'administration rurale, en état de diriger avec intelligence et profit l'exploitation de leurs domaines et d'y appliquer à propos les améliorations et les perfectionnements dus aux progrès de l'agriculture et à ceux des connaissances scientifiques et économiques de toute nature avec lesquelles elle est en rapport immédiat » (cité par Charmasson, Lelorrain et Ripa [1992], p.80).

Il semble donc que l'on soit revenu à une conception plus ancienne de l'enseignement agricole : ce dernier doit d'abord délivrer un savoir très technique. Les connaissances administratives sont supposées acquises, ce qui coïncide bien avec l'idéologie conservatrice des années 1850. Si l'on suit ce raisonnement, l'enseignement de la tenue des livres se retrouve assez logiquement dans l'enseignement primaire à partir de 1865.

La comptabilité est évidemment présente dans l'enseignement technique et professionnel. Au milieu du XIX^{e} siècle, « aucune vue d'ensemble ne marque le fonctionnement d'écoles qui […] révèlent des profils profondément divers » (Lambert-Dansette [2000], p.67). Il paraît donc difficile d'esquisser une histoire générale de l'enseignement comptable dans ces formations du moins au milieu du XIX^{e} siècle. Pompée [1863] nous donne quelques indications sur les matières qui devraient être enseignées, mais rien ne peut nous assurer que ces souhaits furent réellement suivis :

> « Une école destinée à former spécialement des commerçants comprendrait deux années d'études ; on ne pourrait y admettre les élèves qu'à la suite d'un examen qui prouverait qu'ils possèdent suffisamment les matières de l'enseignement primaire supérieur qui sont directement applicables au commerce. Ainsi on exigerait, entre autres, la calligraphie, la langue française, la géographie, l'histoire naturelle et la chimie, l'arithmétique, la tenue des livres et enfin une langue étrangère » (p.170-171).

Oberlé [1961] nous éclaire sur le cas de la ville de Mulhouse. L'enseignement primaire créé en 1831 est gratuit et se veut relativement pratique, mettant l'accent sur la maîtrise du français, de l'allemand et du calcul. Cependant, d'autres matières comme la géographie ou l'arithmétique commerciale sont enseignées, facilitant ainsi l'acquisition de connaissances utiles pour le commerce (p.37). La gratuité de cet enseignement semble avoir contribué à son succès (p.39). Inversement, le coût élevé des classes industrielles – qui devaient prolonger les écoles primaires – paraît expliquer leur échec, alors que dès 1831, elles prévoyaient l'enseignement de la tenue des livres à raison de trois heures par semaine en deuxième année (p.48). Le programme des Ecoles Primaires Supérieures qui remplacent les classes industrielles en 1846 supprime, provisoirement au moins, l'enseignement de la tenue des livres (p.56).

Si l'on veut disposer de programmes plus précis, l'Entre-deux-guerres peut nous fournir quelques renseignements qui semblent confirmer les souhaits émis par Pompée [1863]. Voici par exemple le programme type dans les Ecoles Pratiques de Commerce et d'Industrie[219] tel que Gaucher [1927] le présente :

	1ère année	2ème année	3ème année
Morale	½	½	½
Histoire	1	1	
Hygiène			(1)
Dessin	2	2	
Français	6	3	2
Physique et chimie	3	1 ½	
Arithmétique et calcul algébrique	3	3	
Législation commerciale		1	1
Notions d'économie commerciale			1
Géographie	1	1	3
Marchandises	1 ½	3	3
Comptabilité et commerce	6	3	3
Exercices pratiques (monographies et bureau commercial)		6	6
Calligraphie et sténo-dactylographie	3	2	2
Langue anglaise ou allemande	6	6	6
Autre langue	3	3	3
Complément d'enseignement professionnel suivant la destination des élèves ou les besoins du commerce de la région			5 ½
Etudes surveillées	9	9	9
Totaux	45	45	45

Tableau 3 – Semaine-type dans les E.P.C.I. pour les garçons d'après Gaucher [1927] (p.18)

[219] A en croire Gaucher [1927], ces écoles connaissent un certain succès : « Le placement des élèves à leur sortie de l'école s'effectue sans difficulté. Les industriels, les commerçants n'ont aucune hésitation à employer les jeunes gens qui sont aptes à leur rendre immédiatement des services. […] On peut dire sans exagération que le nombre des élèves diplômés des écoles pratiques ne suffit plus à répondre aux besoins de l'industrie et du commerce » (p.35).

	1ère année	2ème année	3ème année	3 derniers mois
Comptabilité et commerce	2	3	3	
Exercices pratiques (monographies et bureau commercial)	2	3	3	8
Législation commerciale		1	1	
Economie commerciale			1	
Géographie	2	2	2	
Français, correspondance commerciale	5	5	5	5
Langues étrangères	5	5	5	10
Arithmétique et calcul algébrique	3	3	2	
Sciences appliquées à l'étude des marchandises, à l'hygiène et à l'économie domestique	2	2	1	
Calligraphie et sténographie et dactylographie	3	3	3	9
Morale	½	½	1	
Histoire	1	1	½	
Dessin	1 ½	1 ½	1 ½	
Enseignement ménager	6	4	4	4
Etudes et récréation	11	10	11	8
Totaux	44	44	44	44

Tableau 4 – Semaine-type dans les E.P.C.I. pour les filles d'après Gaucher [1927] (p.20)

Ces tableaux corroborent l'importance de l'enseignement comptable. Ils confirment aussi la sexualisation des tâches observée par Gardey [1995] chez Renault : le comptable est un homme alors que la sténo-dactylographe est une femme.

Il semble donc qu'une grande partie de l'enseignement primaire et secondaire bénéficie d'un enseignement comptable. Une dernière preuve de sa généralisation est la création d'un certificat d'aptitude à l'enseignement de la comptabilité en 1893 (Charmasson, Lelorrain et Ripa [1987], p.740).

Il semble néanmoins difficile d'expliquer la diffusion des pratiques comptables par la seule instruction comptable. En effet, les programmes ont mis très tôt la comptabilité au premier plan dans l'enseignement agricole et néanmoins les pratiques comptables ne s'y sont pas développées avant les années 1960[220]. A l'inverse, l'enseignement général ou technique paraît intégrer plus tardivement la comptabilité. En clair, on ne peut affirmer que le rôle de l'instruction comptable fût déterminant dans l'industrie alors que ses effets furent loin d'être décisifs dans l'agriculture. Que l'instruction ou même l'alphabétisation soit une raison nécessaire à la pratique de la comptabilité, on peut l'admettre sans difficulté, qu'elle soit une condition suffisante nous paraît clairement inexact.

Ce lien entre la diffusion de la comptabilité et l'alphabétisation est d'autant plus discutable que l'alphabétisation des commerçants semble antérieure. Il ressort d'une étude

[220] En 1981, l'historien Ronald Hubscher parlera de « l'essor depuis une vingtaine d'années des centres de gestion et de comptabilité agricole » (p.31). Les préoccupations éditoriales d'une revue comme *Etudes rurales* dans les années 1960 peuvent laisser à penser à la justesse de ce constat.

d'Alain Corbin [1975] que celle des négociants, marchands et fabricants dépasse les 80% dès les années 1830 dans le Cher comme dans l'Eure-et-Loir. Le constat paraît corroboré sur l'ensemble du territoire par Furet et Ozouf [1977][221]. C'est seulement vers la fin du XIX^{e} siècle que l'ensemble du territoire sera alphabétisé[222].

D'une façon générale, les villes sont plus alphabétisées que les campagnes, ce qui peut expliquer des différences dans le développement de la comptabilité entre l'agriculture d'un côté et le commerce, l'industrie et la banque de l'autre. Néanmoins, comme le notent Grew et Harrigan [2002] :

> « Quant au poids du secteur industriel et commercial, il est propice aux études des garçons jusque dans les années 1870, avant de les entraver, ultérieurement, lorsque s'impose une scolarité de sept à huit années » (p.163).

Le XIX^{e} siècle est également marqué par l'apparition et le développement des écoles de commerce (Maffre [1990]). L'enseignement commercial et comptable y forme « le cœur de l'enseignement des écoles de commerce » (p.404). Entre l'enseignement primaire et l'enseignement supérieur, se développe dans la première moitié du XIX^{e} siècle un enseignement professionnel qui apparaît dès les années 1840-1850[223].

1.2. Changer le quotidien : le poids des associations comptables

A côté de l'enseignement comptable, des associations comptables se développent dont il faut ici éclairer le rôle pour en bien comprendre les effets.

Depuis le décret d'Allarde et la loi Le Chapelier de 1791, les possibilités d'association sont fortement limitées. Celles-ci sont encore perçues comme des entraves à la concurrence en ce début du XIX^{e} siècle. Les seules associations qui existent jusqu'à 1884 relèvent de deux logiques différentes : celles du compagnonnage (Barberet [1886], p.5) ou celles des sociétés de secours mutuel. Pour les premières, il s'agit alors de regrouper les personnes exerçant une même profession, mais hors de toute activité syndicale ou pouvant s'y apparenter. Pour les

---

[221] « Les catégories socioprofessionnelles qui doivent recourir à l'écrit – et signent donc en totalité, ou presque – sont ici [NDLA : à la ville] qu'à la campagne : membres des professions libérales et « bourgeois », marchands et négociants, membres de l'administration et nobles » (p.242).

[222] Fabre et Lacroix [1974] nous indique que « vers 1900, les moyennes d'alphabétisation tournent autour de 95% » (p.384).

[223] Sur ces questions, cf. Lambert-Dansette [2000], p.58-95. L'auteur précise dans ces pages l'influence du savoir comptable et gestionnaire aussi bien dans les écoles primaires que dans l'enseignement supérieur. Notons au passage le titre qu'il donne à cette partie : « Un art qui se cherche ». Autrement dit, un art dont les règles ne sont pas encore établies mais qui apparaît déjà indispensable.

secondes, il existe depuis 1834 une autorisation après accord du ministère de l'intérieur[224]. Il n'empêche que ces sociétés seront largement surveillées jusqu'aux années 1880 : on craignait que celles-ci ne favorisent les grèves ou les activités syndicales (Soubiran-Paillet [1999], p.111-112).

On retrouvera donc jusqu'en 1939 cette césure assez nette : d'un côté, des associations comptables dont les préoccupations se centrent clairement sur la défense de la profession et de l'autre, des syndicats qui défendent des revendications qui nous semblent aujourd'hui plus classiques (salaires, emplois, condition de travail). Les premières se focalisent normalement et de manière quasi-systématique aux seuls *comptables* quand les seconds considèrent ceux-ci comme faisant partie d'un groupe plus large, celui des employés.

Entre ces deux extrémités, on retrouve d'autres types d'associations comptables : celles regroupant des employés dont la finalité est d'être une simple mutuelle sociale[225]. Il faut également mentionner les associations entre employés d'une même entreprise[226]. Enfin, les associations d'experts-comptables libéraux ont existé dès 1912 et se sont multipliées dans les années 1920 (pour une liste, voir Pinceloup [1993], p.103-104).

Les associations que nous évoquons sont évidemment celles à caractère professionnel. Au sein de celles-ci, il faut en distinguer une toute particulière, la Société Académique de Comptabilité, créée en 1881 et qui devient la Société de Comptabilité de France en 1916. Alors que les autres associations s'ancrent dans la proximité, cette dernière prétend avoir une audience nationale, tout en gardant un contact avec les réalités locales au moyen de ses sections et de ses correspondants. C'est donc dans ce sens que nous parlerons d'associations professionnelles comptables locales.

Il faut aussi distinguer les associations d'experts-comptables libéraux de celles des *comptables* salariés. Les premières ont été largement étudiées tant en France (Bocqueraz [2001], Ramirez [2001]) qu'à l'étranger (Bailey [1992] pour la Russie, Walker [1995] pour

---

[224] Ces sociétés sont légalisées en 1834 sous réserve de l'accord du ministre de l'intérieur. Une nouvelle loi de 1848 supprime cet accord. Mais, deux ans plus tard, une loi rétablit la situation de 1834 (Soubiran-Paillet [1999], p.70).

[225] On peut citer les exemples de *La voix de l'employé privé* (Cote BNF JO-77195) qui existe à partir de 1929 (le bulletin n'apparaît qu'en 1933) en Moselle, *L'employé d'Alsace et de Lorraine* (Cote BNF JO-67926) à partir des années 1920, l'*association des employés de commerce et d'industrie du pays de Montbéliard* (Cote BNF 4-V PIECE-9929) née en 1885 ou encore l'*association amicale des employés de commerce et d'industrie de Bayonne* (Cote BNF 4-R-1602) entre 1899 et 1909. Ces associations ne nous intéressent pas directement, mais elles semblent assez nombreuses et ont pu concurrencer les associations professionnelles comptables

[226] Nous avons ainsi le *Bulletin de l'association amicale des employés du Crédit Foncier* (Cote BNF JO-60379) qui existe à partir de 1911. De même, on retrouve l'*association amicale de secours des employés du Comptoir National d'Escompte de Paris* (Cote BNF 8-WZ-5909) entre 1926 et 1936. Néanmoins, il est probable que d'autres associations non syndicales d'employés existent dans les grands magasins et les banques.

l'Ecosse, Wallerstedt [2001] pour la Suède, de Beelde [2002] pour la Belgique, Walker [2004] pour l'Angleterre, Zelinschi [2008] pour la Roumanie pour n'en citer que quelques uns). Les secondes n'ont pas fait l'objet de travaux spécifiques, n'étant évoquées que comme concurrentes des premières[227]. Ce sont les associations de *comptables* salariés auxquelles nous nous intéressons, sachant que, mis à part le cas de Tours, celles-ci distinguent clairement les experts-comptables des *comptables* salariés.

Afin de mesurer l'influence de l'ensemble de ces associations, deux phases sont nécessaires : d'abord en évaluer le nombre et l'époque de leur apparition, puis exposer comment elles ont contribué à renouveler l'offre de *comptables* à partir de 1850.

1.2.1. Géographie des associations professionnelles comptables locales

Le premier constat que l'on peut former est le nombre considérable d'associations comptables dont on retrouve les traces. Pour identifier celles-ci, nous avons recherché les bulletins de ces associations et avons consulté la rubrique *La vie des associations* de trois revues comptables de l'Entre-deux-guerres (*Experta*, *France-comptable*, *La comptabilité et les affaires*), les ouvrages de Barberet [1887] et Pinceloup [1993] ainsi que les comptes-rendus des Congrès comptables. Néanmoins, il est vraisemblable que de nombreuses associations aient existé sur le territoire sans laisser de traces dans ces différentes sources[228]. Cela est plus particulièrement vrai pour la période précédant 1914 où, mis à part les bulletins des associations[229] et les ouvrages de Barberet [1887] et Pinceloup [1993], nous ne disposons pas de sources facilement accessibles nous permettant d'en connaître le nombre et l'importance. Le recensement que nous proposons ne prétend donc pas à l'exhaustivité ; il faudrait pour cela vérifier l'intégralité des Journaux officiels pour y chercher les naissances d'associations comptables en admettant qu'elles soient toutes déclarées. Le détail de nos résultats est reproduit en annexe 3 (tableaux 4 à 8). Nous nous contenterons ici de proposer deux cartes pour illustrer cette implantation.

La première montre les associations en différenciant celles existant avant 1914 de celles apparaissant après. L'impression initiale qui se dégage est évidemment l'importance du

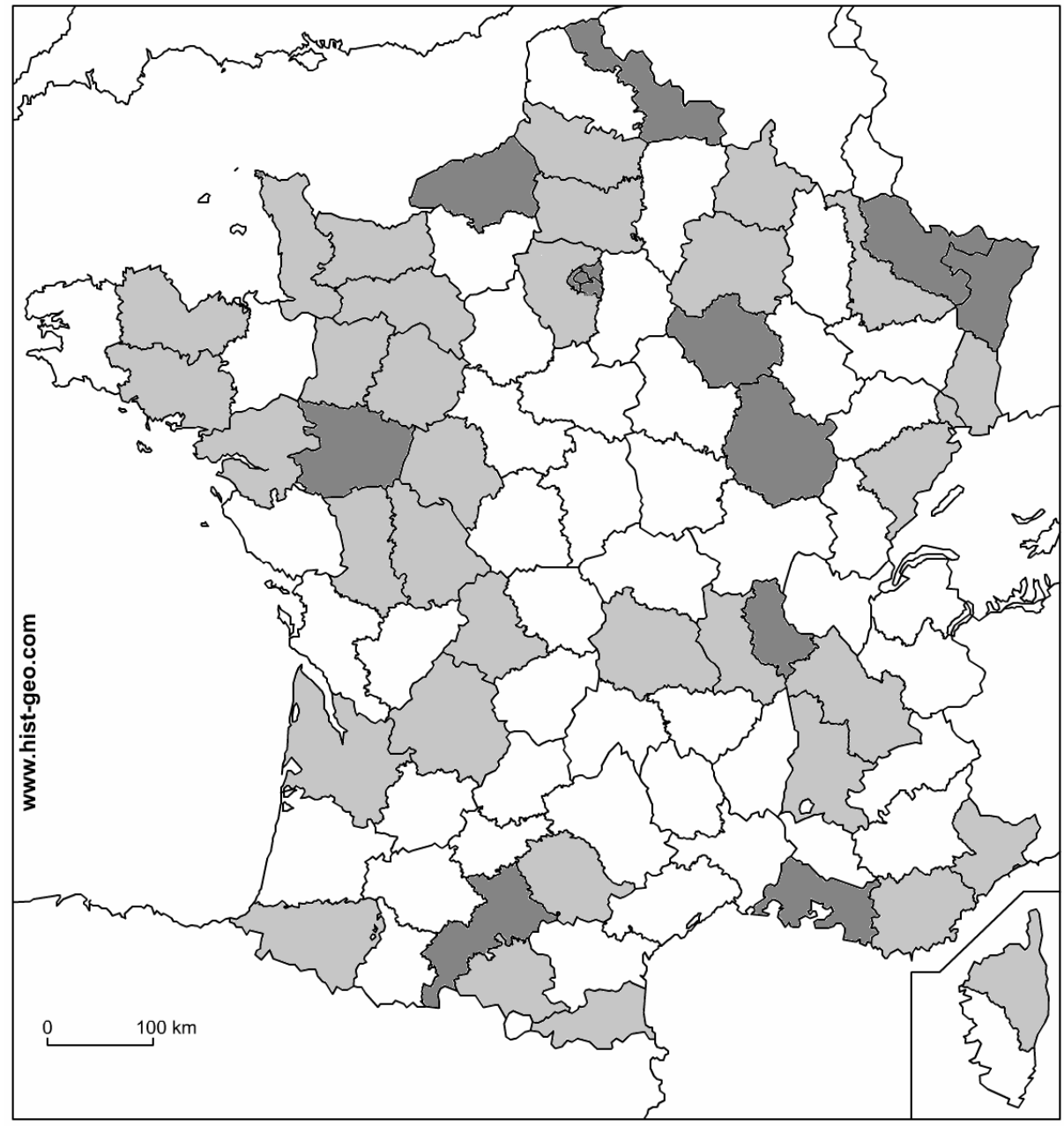
---

[227] Voir par exemple l'utilisation de la revue *Le chef de comptabilité* dans l'article de Ramirez [2001].

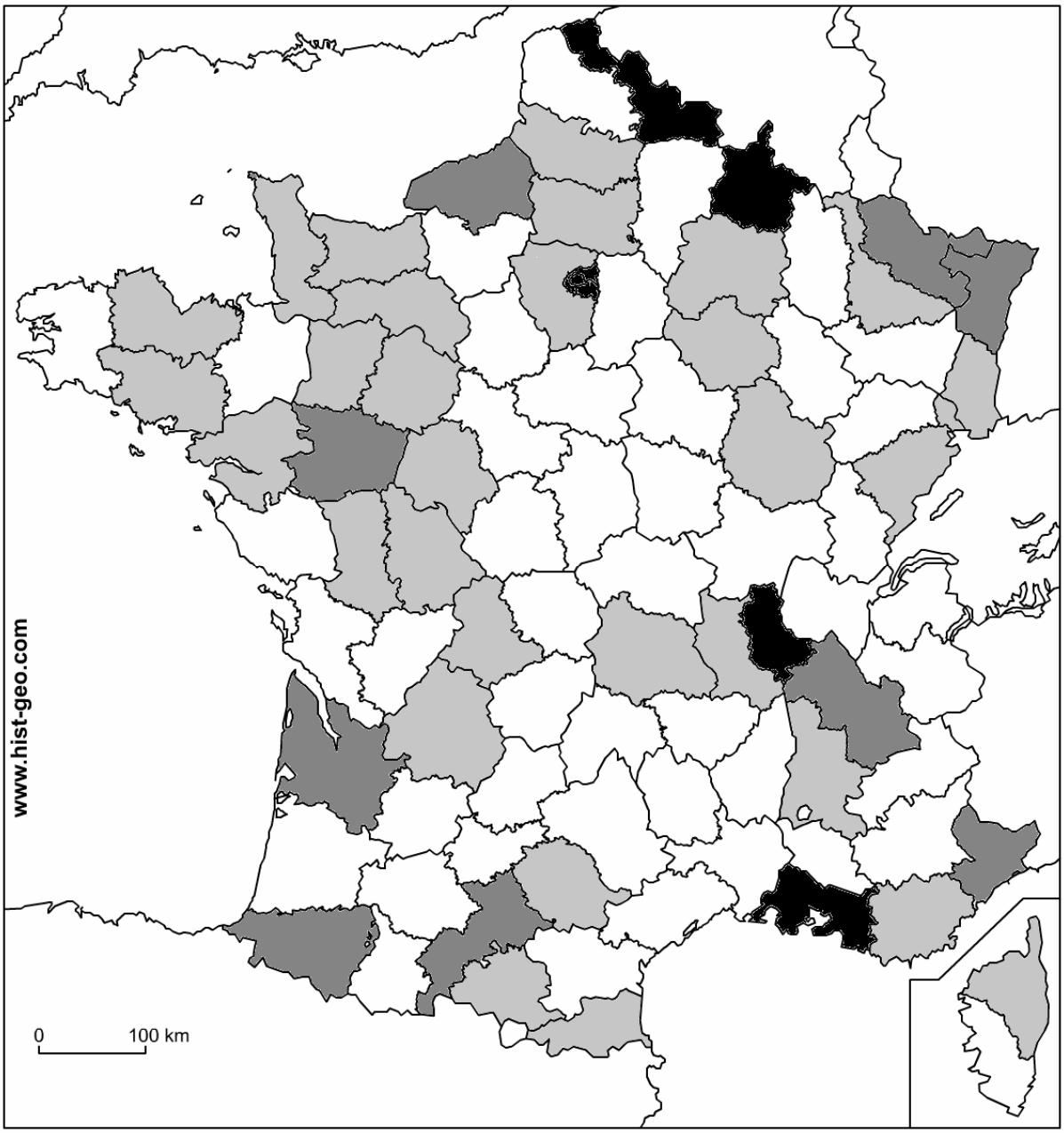
[228] Ceci peut expliquer pourquoi nous n'avons pas trouvé d'associations dans certains départements très peuplés : ainsi en est-il de l'Hérault (Montpellier) ou de l'Ille-et-Vilaine (Rennes).

[229] Le moment où apparaissent ces associations ne correspond pas au moment où les bulletins sont publiés. L'association des comptables de Dijon est ainsi fondée en 1869, celle de Troyes en 1889, ce qui laisse penser que beaucoup existent dès la fin du XIX^{e} siècle sur tout le territoire. Barberet [1887] indique que la plus ancienne association de *comptables*, une société de secours mutuel remonte à 1847 à Paris. Elle comprend 3141 membres en 1887 (p.431). On peut en inférer que ces associations ont été créées sur tout le territoire entre les années 1860 et 1900.

phénomène : que l'on retrouve des associations comptables dans les grandes villes (Paris, Lyon, Marseille, Lille etc.) n'est guère surprenant en soi. A l'inverse, ce qui est plus étonnant, c'est que de nombreuses villes de taille moyenne disposent de telles associations, certaines existant dès avant 1914 (Maubeuge, Troyes, Fécamp etc.), ceci laissant supposer de l'importance du phénomène.



Carte 1 – Implantation des associations professionnelles comptables locales en France (1849-1939)



Carte 2 – Nombre d'associations professionnelles comptables locales par département (1849-1939)

Si l'on rapporte ces résultats à l'ensemble du territoire, on peut dresser deux grands constats :

- On retrouve tout d'abord la fameuse ligne Saint-Malo-Genève[230] séparant la France en deux : au nord, on retrouverait au XIX^e^ siècle les zones à la fois industrialisées et alphabétisées alors qu'au sud, il n'en va pas de même. Il y a évidemment quelques exceptions, mais elles correspondent souvent aux grandes villes du sud (Lyon, Marseille, Toulouse). Dans l'Entre-deux-guerres, le phénomène paraît se généraliser à l'ensemble du pays même si l'implantation reste plus forte dans le nord que dans le sud. Plus précisément, la partie centrale du pays semble à l'écart de ce phénomène : de la Beauce au Bourbonnais ou des Landes à l'Ardèche, autant de départements essentiellement ruraux dépourvus d'associations.
- La deuxième carte s'intéresse au nombre d'associations : quoi de commun en effet entre le département de la Seine où l'on en dénombre pas moins de quinze et ceux de la Mayenne, l'Ariège ou le territoire de Belfort qui n'en comptent qu'une seule. Comme précédemment, leur nombre paraît fortement corrélé à la taille des villes : Paris, Lille, Lyon, Marseille, autant de villes disposant d'au moins trois associations. A l'inverse, les départements qui ne disposent que d'une association sont situés dans des villes de taille plutôt réduite. Il existe évidemment des exceptions (le département des Ardennes par exemple) que notre mode de recueil des données explique probablement. L'essentiel est ailleurs et tient dans le constat suivant : les associations comptables ont une implantation forte en France jusqu'en 1939.

1.2.2. La multiplicité des associations comptables

Pourquoi mettre en avant le rôle de ces associations[231] ? Cela tient à une double raison qui nous a semblé se dégager à la fin du XIX^e^ siècle : beaucoup d'employeurs voudraient avoir des comptes bien tenus, mais à condition de trouver quelqu'un de compétent d'une part

---

[230] La ligne Saint-Malo-Genève a été utilisée par de nombreux analystes et historiens pour décrire l'opposition de deux France : d'un côté, au nord, une France alphabétisée et industrialisée et de l'autre, au sud, une France essentiellement rurale où l'alphabétisation sera plus lente (Chartier [1997]).

[231] On pourrait légitimement se demander en quoi ces associations diffèrent des corporations du XVIII^e^ siècle ? Il y a évidemment quelques points communs, comme la volonté de servir d'intermédiaire ou celle de regrouper les membres d'une profession. Mais la ressemblance s'arrête là. Tout d'abord, les associations du XIXe siècle tiennent leur légitimité de leur utilité quotidienne, là où les corporations bénéficiaient du privilège royal. Mais surtout, les associations comptables n'ont pas ce côté malthusien des corporations : si les règlements sont conçus pour permettre un filtrage des *comptables*, il s'agit plutôt d'éliminer les membres incompétents et malhonnêtes qui pourraient effrayer les employeurs. Enfin, les préoccupations professionnelles distinguent sensiblement les associations des corporations : les premières cherchent explicitement à peser sur les pratiques pour en promouvoir certaines, quand les secondes se contentaient de laisser la liberté à leurs membres.

et qui inspire confiance pour le faire d'autre part[232]. Or, ils ne trouvent justement pas ce quelqu'un qui mérite leur confiance[233]. Les associations essaient de répondre à ces deux aspirations que l'on peut articuler autour de la confiance et de la compétence. Certaines associations vont se constituer localement pour répondre à ces questions pour assurer le placement de leurs membres. D'autres, au contraire, vont chercher à résoudre le problème en essayant de standardiser les qualifications créant ainsi des examens dans ce but.

Une association semble toutefois mériter une attention particulière en raison de son importance : la Société Académique de Comptabilité qui deviendra en 1916 la Société de Comptabilité de France. C'est en effet la seule qui organise des examens de teneur de livres, puis de comptable et enfin d'expert-comptable. Les autres associations comptables demeurent avant tout locales et comportent de nombreuses autres fonctions que nous détaillerons.

1.2.2.1. La Société Académique de Comptabilité

Pour évoquer cette société, nous nous fondons, sauf indications contraires, sur le numéro du centenaire paru en 1981. La Société Académique de Comptabilité est créée à Paris en novembre 1881. Elle se donne deux objectifs :

> « 1°) la propagation de l'enseignement commercial, la diffusion et le perfectionnement de la science comptable appliquée à l'administration des entreprises agricoles, industrielles, commerciales et financières.
>
> 2°) L'étude et la défense des intérêts comptables » (p.14).

---

[232] Voici le rapport d'un syndic de faillite à Loches en 1870 (sieur T.) qui confirme nos propos : « Le sieur T. n'a pas de livre-journal, il n'a qu'un grand-livre sur lequel il inscrivait les ventes de bois et charbon qu'il faisait au compte de chaque acquéreur et les paiements qu'il en recevait. Ce livre ne paraît même pas complet. T. inscrivait au crayon sur des carnets ses opérations et il est à peu près impossible de s'y reconnaître […]. S'expliquant devant nous sur cette absence de livres réguliers, T. m'a dit qu'il lui était impossible de tenir un livre-journal, presque toujours absent de chez lui pour surveiller au loin et dans diverses localités ses exploitations et ses livraisons et pour faire les ventes de menus bois d'écorces et n'ayant chez lui personne pour l'aider dans ses écritures [NDLA : sa femme est morte] ». 3U2 436. Archives Départementales d'Indre-et-Loire.

[233] Voici par exemple ce qu'écrit un anonyme en 1879 dans la revue *Le comptable* : « Pour avoir des livres régulièrement tenus, il faut ou les tenir soi-même, ce qui est peu agréable, ou les tenir par un tiers, ce qui est fort désagréable. […]

Quant à tenir ses livres soi-même, il n'y faut pas penser, cela est impossible ; on a bien autre chose à faire, ce serait perdre là un temps précieux à un labeur qu'on juge improductif, time is money, etc., etc.

A la vérité, disons-le, on ne connaît pas un traître mot de la chose, et l'on ne veut pas s'en casser la tête. Au diable donc la partie simple, mixte, double ou trouble ; il y a des gens pour tenir cela ! On se résout donc à prendre un comptable.

Hélas ! La chose est dure. Quoi ! Un comptable ! C'est-à-dire ce curieux, ce gêneur, ce confident malgré soi ; ce besogneux qui fait l'homme d'ordre, qui se montre pointilleux et méticuleux en tout ; qui classe tout, méthodise tout dans la maison, qui entend tout y contrôler, « pour votre plus grand bien » ! qui voit tout, qui sait tout, qui, dit-il, doit tout savoir dans votre intérêt ; qui connaît votre position bien mieux que vous-même, qui chiffre votre fortune à un franc près et qui peut-être vous trahira, répètera à un concurrent, voire à votre pire ennemi, ce qu'il sait de fâcheux sur vos affaires ; qui enfin, s'il ne vous trahit pas, et fait son devoir avec conscience et intelligence, peut se proclamer votre meilleur auxiliaire et croire qu'il mérite quatre fois les appointements que vous lui donnez » (p.24-25).

Pour atteindre ces objectifs, la Société se choisit six moyens d'action :

> « a) Elle crée des cours professionnels publics et gratuits à Paris dans les départements, colonies et pays de protectorat français.
>
> b) Elle institue des examens et des concours, décerne des récompenses et des diplômes.
>
> c) Elle organise des réunions d'étude et des conférences.
>
> d) Elle fait paraître des bulletins et des ouvrages techniques.
>
> e) Elle réunit et met à la disposition de ses membres tous documents et publications intéressant la profession.
>
> f) Elle intervient auprès des pouvoirs compétents en vue d'obtenir les mesures législatives et autres se rattachant à son but » (p.16).

On voit bien que la Société Académique de Comptabilité se fixe des objectifs conséquents en matière de savoir comptable. Mais sa grande originalité est évidemment la création de diplômes: celui de comptable est créé en 1881, celui de teneur de livres en 1900 et celui d'expert-comptable en 1905 (p.23-24). La hiérarchie est claire : le diplôme de teneur de livres, puis celui de comptable et enfin celui d'expert-comptable.

Il faudrait pourtant se garder de penser que la Société Académique de Comptabilité a une influence sur l'ensemble du pays. En 1906, l'annuaire de la société académique ne fait mention que de trois sections en plus de Paris : Marseille, Tunis et Valenciennes. Cependant, le territoire semble à cette date truffé de délégués[234]. Pour essayer de mieux appréhender son influence, nous avons pris le parti d'étudier la section de Valenciennes, par l'examen de son bulletin.

Le premier point qui apparaît est le décalage existant entre la date de création des diplômes et l'organisation des sessions d'examen à Valenciennes : dans cette ville, il faut attendre 1887 pour qu'une session d'examen de comptable soit organisée et 1902 pour l'examen de teneur de livres[235]. A partir de 1902 aussi, la périodicité des examens devient annuelle pour les teneurs de livres et les comptables. A compter de cette date également, on observe une augmentation significative du nombre de candidats reçus :

---

[234] Voici la liste des villes où au moins un délégué est présent : Agen, Angers, Angoulême, Auxerre, Bar-le-Duc, Bordeaux, Brest, Cette, Cognac, Dijon, Douai, Epinal, Ermont, Giromagny (Belfort), Grenoble, Le Havre, Jujurieux (Ain), Lille, Limoges, Lyon (2), Le Mans, Montpellier, Nancy, Nantes, Nevers, Nîmes, Nice, Orléans, Poitiers, Le Puy, Reims, Rennes, Rouen, Saïgon, Saint-Cloud, Saint-Denis, Saint-Etienne, Toulouse, Valence, Valognes, Vienne, Villeneuve-sur-Lot.

[235] Nous ne pouvons pas donner de date pour l'examen d'expert-comptable puisque l'examen prenait la forme d'une cooptation.

	1887-1892	1893-1897	1898-1902	1903-1907	1908-1912
Teneurs de livres diplômés			10	48	86
Dont femmes				*1*	*11*
Comptables diplômés	12	4	4	14	33
Dont femmes					*1*
Dont teneurs de livres déjà diplômés			*3*	*10*	*27*

Tableau 5 – Nombre de teneurs de livres et de comptables ayant obtenu leur diplôme dans la section de Valenciennes de la Société Académique de Comptabilité (1887-1912)

Ce tableau fait ressortir plusieurs constats : les diplômes créés dès les années 1880 suscitent un intérêt qui s'épuise vite : en 1887 et 1888, ce sont neuf comptables qui obtiennent leurs diplômes mais ensuite, le nombre reste faible jusqu'en 1902, date de la création du diplôme de teneur de livres. Ce dernier modifie sensiblement le nombre de candidats : il crée un appel d'air car d'accès plus facile : les premières années, ce sont une dizaine de diplômés puis une quinzaine en moyenne par an. Parallèlement, le nombre de comptables diplômés augmente considérablement : de moins de un par an, il passe à plus de six autour de 1910. Ce changement s'explique par le fait que plusieurs teneurs de livres tentent après leur premier diplôme d'obtenir celui de comptable. Notons aussi au passage la féminisation du métier qui commence timidement dès avant 1914.

Un nouvel argument vient motiver les teneurs de livres et comptables à passer le diplôme et, ensuite, à demeurer membre de la Société. Cette dernière assure en effet le placement de ses membres. Comme le rappelle le bulletin, ce service ne semble pas dépourvu d'efficacité : ainsi, du 1er août 1911 au 31 juillet 1912, la Société a placé 56 de ses membres pour 85 demandes.

Reste une question : pourquoi les entrepreneurs s'adressent-ils à la Société Académique pour pourvoir leurs emplois ? La réponse, nous semble-t-il se situe dans la liste des membres honoraires de la Société :

> « Membres honoraires en 1906 : le président du tribunal de première instance ; le président du tribunal de commerce ; le colonel et le lieutenant-colonel du 127ème ; le proviseur du lycée ; les juges du tribunal de commerce ; les membres de la chambre de commerce ; le receveur des finances ; le directeur des douanes ; le président de l'union du commerce ; le directeur, les censeurs et administrateurs de la banque de France ; le directeur de la succursale du Crédit Lyonnais ; le directeur de la succursale de la Société Générale ; le directeur de la succursale du Comptoir national d'escompte ; le directeur de la succursale du Crédit du Nord ; le directeur de la banque Piérard et Mabille ; le directeur de la banque Dupont ; le directeur de la succursale de la banque Verley et Cie ; le directeur de la banque et agence Saclier ; le directeur de l'agence Defossez et Manesse ; les membres du conseil d'enseignement ; les membres du conseil d'examens ; Bouvier Gustave, conseiller général, maire de Rombies ; Castiaux Abel, ancien député, conseiller général ; Caullet César, conseiller général ; Clerquin-Lesur, conseiller

d'arrondissement ; Corsolle A., conseiller d'arrondissement ; Cuvelier Emile, chef de comptabilité à la société d'Escault et Meuse ; Davaine Emile, conseiller général, maire de Saint-Amand-les-Eaux ; Debaralle Paul, conseiller municipal ; Debièvre Nestor, industriel à Valenciennes ; Debrabant, négociant, membre de la chambre de commerce, à Valenciennes ; Dervaux Ernest, industriel à Vieux-Condé ; Dombre, directeur des mines de Douchy ; Dugardin, adjoint au maire de Valenciennes ; Dupas-Brasne, industriel à Valenciennes ; Dupont Pault fils, banquier à Valenciennes ; V. Henry, secrétaire de la chambre de commerce ; Labarre Henri, chef de comptabilité à Aniche ; De Lauwereyns, docteur en médecine, conseiller municipal à Valenciennes ; Macarez Ernest, conseiller d'arrondissement ; Mallez, ancien conseiller d'arrondissement ; Mary, secrétaire général aux ateliers de Construction du Nord de la France à Blanc Misseron, expert-comptable ; Patoir-Lionne, conseiller d'arrondissement ; Pecqueur E., ancien juge au tribunal de commerce ; Pillion Jules, conseiller municipal ; P. Pureur, conseiller d'arrondissement ; Sirot Jules, conseiller général ; Sirot César, conseiller général ; Docteur Tauchon, conseiller municipal ; Turbot, industriel à Anzin ; Vaillant Emile, secrétaire général à la sous-préfecture ; Vieux Isidore, secrétaire en chef de la mairie ; Weil Jean, industriel à Marly » (p.4-6)

Le caractère symbolique de cette liste nous indique immédiatement que le patronat et plus généralement tous les notables locaux sont fortement associés à ce type de structure, ce que l'on comprend bien : il s'agit d'améliorer les qualifications de leurs futurs comptables, mais aussi de garantir la confiance que l'on peut leur accorder. Dès lors, faut-il s'étonner que les patrons aient recours régulièrement à cette association ? Pourtant, comme nous l'avons indiqué au début de cette section, l'influence de la Société Académique de Comptabilité reste encore limitée en 1914.

L'Entre-deux-guerres ne fera qu'accentuer l'influence de la société. Il n'existait en 1906 que trois centres d'examens en France métropolitaine (Marseille, Paris, Valenciennes). En 1931, il en existe « une quarantaine, de Valenciennes à Perpignan, de Brest à Strasbourg » (Collectif [1981], p.56). De même, entre 1907 et 1931, on sait aussi que 6865 teneurs de livres et 1350 comptables ont obtenu leur diplôme (Collectif [1981], p.43).

1.2.2.2. Les associations locales comptables

A côté de la Société Académique de Comptabilité, on trouve un peu partout sur le territoire une multitude d'associations locales, ce qui parfois conduit à des rivalités[236]. Quelles sont leurs fonctions ?

- Une fonction de sécurité sociale : il s'agit de remplir les fonctions qui seront plus tard celles de la sécurité sociale. En pratique, cela peut prendre plusieurs formes :

- le risque de décès : le paiement (partiel ou total) des obsèques, le versement d'une pension aux veuves et une aide matérielle aux orphelins d'anciens membres ;
- le risque de maladie : le paiement d'une pension pendant la maladie, des réductions de prix chez les pharmaciens ou les médecins ;
- le risque en cas de licenciement : paiement d'une indemnité en cas de chômage.

➢ Une fonction d'instruction :

- l'organisation de cours de comptabilité, mais aussi de sténographie, de langues etc.
- l'organisation de conférences ou de causeries ;
- la constitution d'un groupe de travail pour étudier un problème particulier ;
- un service de consultation pour répondre à des problèmes spécifiques ;
- une bibliothèque permettant aux membres de l'association d'améliorer leurs connaissances.

➢ Une fonction d'assistance à l'individu :

- un service de placement ;
- un service de prêt d'honneur.

Dans les tableaux ci-après, nous indiquons les fonctions remplis par vingt associations. Les sources d'un tel travail émanent évidemment des associations elles-mêmes[237] :

Ville	Paris	Dijon	Angers	Fécamp	Metz	Périgueux	Paris	Castres	Pontoise	Roubaix
Année	1887	1902	1911	1911	1921	1923	1924	1925	1928	1928
Décès	×	×		×						
Maladie	×	×								
Licenciement			×							
Sécurité sociale										
Cours		×	×	×	×		×	×	×	
Conférences		×			×		×	×	×	×
Groupes de travail										
Consultations techniques										
Bibliothèque					×	×				×
Instruction										
Placement	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×
Prêt			×	×						
Individu										

Tableau 6 – Fonctions remplies par quelques associations comptables[238] (1887-1928)

---

[236] Voir par exemple le conflit entre la section marseillaise de la *Société Académique de Comptabilité* et la *Société pour la défense du commerce* autour de la primauté des cours de comptabilité en 1886 (D. A. [1886]).

[237] Sauf indication contraire, ces informations sont issues des bulletins de ces associations durant l'année indiquée. Les autres associations ne précisent pas clairement l'étendue de leurs fonctions. Voir l'état des sources des périodiques pour plus de précisions.

[238] Association des comptables à Paris : Barberet [1887], p.442.
Association messine des comptables : La comptabilité et les affaires [fév. 1921], p.61.
Association des chefs de comptabilité de la région parisienne : La comptabilité et les affaires [déc. 1924].
Association amicale des comptables de Castres : La comptabilité et les affaires [mai 1925].
Association des comptables professionnels de l'arrondissement de Pontoise : Experta [jan. 1928], p.62-63.

Ville	Paris	Clermont-Ferrand	Angers	Le Havre	Saint-Brieuc	Région est	Nice	Toulouse	Roussillon	Rouen	Total général
Année	1929	1930	1930	1931	1931	1932	1934	1934	1935	1937	
Décès				×	×		×				6
Maladie					×		×				4
Licenciement											1
Sécurité sociale											**7**
Cours			×	×	×			×	×	×	9
Conférences	×	×	×	×	×	×	×		×		14
Groupes de travail	×	×				×				×	4
Consultations techniques					×		×				2
Bibliothèque		×	×		×		×				7
Instruction											**19**
Placement	×	×	×	×	×	×	×		×	×	19
Prêt											2
Individu											**19**

Tableau 7 – Fonctions remplies par quelques associations comptables[239] (1929-1937)

Ces tableaux permettent de tirer plusieurs enseignements : d'abord, la fonction de placement est présente dans toute les associations sauf à Toulouse[240]. Ce constat recoupe celui que faisait Georges Reymondin en 1906 dans son *Historique de la Société Académique de Comptabilité* : « chacun sait qu'on vient à elles surtout pour les emplois » (p.26). Ces associations semblent donc avoir comme fonction essentielle, le placement. C'est ainsi que l'on peut analyser la présence de membres d'honneur issus du milieu professionnel. Ainsi, à Troyes en 1899, à Dijon en 1903, à Angers en 1911, dans la région Est en 1932 ou à Toulouse en 1934, le constat est le même qu'à Valenciennes en 1906 : on retrouve une multitude de professionnels dont la fonction paraît être d'assurer le placement. On ne détaillera pas les listes comme pour le cas de Valenciennes, mais simplement le nombre de membres honoraires : 24 pour la ville de Troyes 1899, 72 pour la ville de Dijon en 1906, 10 à Angers en 1911, 18 dans la Région Est en 1932, 47 à Toulouse en 1934 et 58 en 1936.

Ces membres ont-ils une réelle influence sur le placement ? Il est évidemment impossible de le savoir de façon assurée, mais des éléments peuvent nous éclairer sur cette réalité. Dans le cas de l'association amicale des comptables et teneurs de livres de la ville de Troyes, les états des membres indiquent l'entreprise pour le compte de laquelle ils travaillent, ce qui permet de les rapprocher des membres d'honneur. Sur 24 membres d'honneur, 12 emploient des *comptables* membres de l'association. Le lien paraît évident, surtout si l'on se

---

Compagnie parisienne de comptables professionnels : Experta [sept. 1929].

[239] Société de comptabilité de Rouen et de la Région : La comptabilité [jan. 1938], p.45.

[240] Encore faut-il considérer l'exception toulousaine avec circonspection. En effet, comme dans la section de Valenciennes de la Société Académique de France, de nombreuses entreprises sont membres d'honneur de l'association. On comprend mal ce partenariat s'il n'y a pas derrière la volonté de placer les *comptables* de l'association.

rappelle qu'il est possible que des notables (élus, militaires etc.) fassent partie des membres d'honneur (il faudrait donc les décompter des 24, mais la fonction des membres d'honneur n'est toujours pas précisée). Ce lien peut aussi fonctionner en sens inverse : pour plaire au patron, il faut être membre de l'association.

L'étude des listes de membres d'honneur fait apparaître deux fonctions du membre d'honneur : dans le premier cas (Valenciennes, Troyes, Dijon), les associations cherchent à coopter un maximum de personnes, dont beaucoup de notables, d'élus ou de petits commerçants. Il s'agit d'obtenir une légitimité même si les membres d'honneur ne paraissent pas toujours très utiles.

Dans le second cas (Angers, Région Est et Toulouse dans une moindre mesure), les associations ont limité le nombre de membres d'honneur ou les ont directement intégrés à la direction de l'association : le but est de se limiter aux grandes entreprises ou aux chefs comptables de celles-ci qui recruteront ensuite les *comptables*[241]. Même si nous ne disposons que de six listes de membres d'honneur, il semble qu'au fur et à mesure des années, il y ait eu un glissement vers la seconde option, ce qui ne serait guère surprenant : après avoir assuré leur légitimité, les associations se préoccupent véritablement du placement de leurs membres.

Ce changement d'attitude atteste encore une fois d'une évolution dans les problématiques : les premières associations paraissent encore répondre à une problématique de proximité[242], là où les secondes répondent à des questions essentiellement professionnelles.

---

[241] A titre d'illustration et de comparaison, voici la liste des membres du comité directeur pour l'association des comptables de la région Est :

« Composition du Comité

Président :	M. Grandemange Léon, Expert-comptable reconnu par l'Etat à Nancy
Vice-présidents :	M. Marchal Emile, Chef comptable des verreries Daum à Nancy
	M. Simeon Emile, Chef comptable à la maison Guinand à Nancy
Secrétaire :	M. Pineau René, Contrôleur général de la Banque Renauld à Nancy
Trésorier :	M. Renaud Alphonse, chef comptable des anciens établissements Closse à Nancy
Secrétaire adjoint :	M. Venner G., comptable chez MM. G. et R. Holstein, Lingerie à Nancy
Trésorier adjoint :	M. Lefevre Albert, comptable à la société auto industrie de l'est
Membres du Comité	
M. Bontet Jean	Chef comptable de la maison Salomon Frères
M. Carême Denis	Société des hauts fourneaux et fonderies de Pont-à-Mousson
M. Chapelier René	Chef comptable de la maison Broutin, à Laneuville-devant-Nancy
M. Gavalda Henri	Chef des services de la comptabilité de la Compagnie Lorraine d'électricité
M. Hansser Georges	Sous-directeur des magasins réunis
M. Kel Marcel	Chef comptable à la chocolaterie de l'est
M. Lapierre Ernest	Chef comptable à l'union des coopérateurs de Lorraine
M. Lemaire Eugène	Chef comptable de la Banque « Les neveux d'Abraham Lévy » à Sarrebourg
M. Mansuy Emile	Directeur des tonnelleries Lorraines à Jarville
M. Pertusot Gilbert	Comptable à la Société des Aciéries de Micheville
M. Pierron G.	Chef comptable chez MM. Les fils d'Edmond Gérard, Tanneries à Nancy »

[242] Barberet [1887] rapporte ainsi la finalité de l'association : « par la confiance que la Société a su se créer dans le commerce et l'industrie, non seulement de Paris, mais de la France entière, des emplois sérieux sont procurés

Il semble que la professionnalisation comptable qui s'amorce dans quelques grandes entreprises comme à Saint-Gobain dès les années 1860, n'atteindra les petites et moyennes que dans l'Entre-deux-guerres. La crise de 1929 paraît avoir permis de raccrocher un discours sur la compétence du *comptable* plutôt que sur la proximité. Aussi ne faut-il pas s'étonner de retrouver de nombreux portraits de *comptables* dans la littérature de l'Entre-deux-guerres. Il ne faut guère s'étonner non plus de voir apparaître une association nationale comme France-Comptable dont le but est de regrouper les associations locales. En effet, si la problématique glisse de la proximité à la compétence, la pertinence d'une multitude d'associations locales devient discutable…

Pour autant, l'Entre-deux-guerres ne freine pas l'activité de placement de ces associations. L'association angevine (re)créée en 1927[243] illustre ce phénomène :

	Offres d'emplois	Demandes d'emplois	Emplois effectivement pourvus par l'association	Dont comptables ou chefs-comptables	Dont aides-comptables
1928-1929	36	13	-	-	-
1929-1930	71	43	25	11	14

Tableau 8 – Activité de placement de l'association angevine des comptables (1928-1930)

Ce faisceau de preuves peut laisser penser que le rôle des associations en matière de placement est central. Mais, celui-ci peut s'effectuer par d'autres moyens : les relations, les annonces etc. Néanmoins, à en croire la presse professionnelle de l'époque, il semble bien que ce moyen de placement soit le moyen le plus approprié pour trouver un emploi :

> « Les relations personnelles […]
>
> Que reproche-t-on à ce mode de recrutement ? Tout d'abord de nuire à l'indépendance de l'employeur. Il ne peut qu'être pénible à ce dernier d'avoir à se priver d'un employé qu'un ami complaisant lui a « chaudement recommandé ». Et quand la personne procurée, reconnue incapable de tenir l'emploi qui lui a été confié, est proche parente du tiers pourvoyeur, peut-on oser s'en séparer ?
>
> Le placement par relations personnelles offre un autre inconvénient que les difficultés actuelles de la vie ont singulièrement aggravé. […] Combien, parmi ces solliciteurs, furent assez modestes pour se contenter, au début, d'une petite situation en rapport avec le faible bagage dont ils disposaient. La plupart, escomptant l'effet magique que ne devaient pas manquer de produire l'indication de leur origine et l'énumération de leurs diplômes, le tout estampillé par la recommandation d'un homme influent, ont attaché peu d'importance aux qualités professionnelles qu'on était en droit d'exiger d'eux. […]
>
> La publicité sous toutes ces formes […]

---

aux sociétaires, qui ont résolu ainsi, sans recourir aux intermédiaires onéreux qui pullulent dans beaucoup d'autres professions, la question du placement » (p.442).

[243] Apparemment, il y eut deux associations de *comptables* à Angers : une avant 1914 et une seconde créée en 1927.

> Le cas le plus fréquent est celui qui naît d'annonces trop succinctement libellées. […]
>
> Le bureau de placement […]
>
> En communiquant son offre à un service de placement, il s'en remet véritablement à cette institution du soin de lui trouver ce qu'il cherche. Son offre passée, il sait qu'il peut s'en retourner à ses affaires » (Templier [1923], p.925-926).

A côté de cette fonction de placement, les associations en assument deux autres : la première touche à l'instruction comptable. D'une façon ou d'une autre, presque toutes les associations cherchent à l'améliorer. Les formes sont multiples mais évoluent : avant 1914, la forme privilégiée paraît être les cours, mais dans l'Entre-deux-guerres, il s'agit plutôt d'améliorer les connaissances via la mise en place de conférences, de groupes de travail ou d'un service de consultations techniques etc.

Cette préoccupation est assez largement partagée par l'ensemble des associations quelle qu'en soit la forme. On pourrait penser que les employeurs aient pu être intéressé par cette fonction qui permettait d'améliorer les connaissances techniques de leurs employés. Néanmoins, aucun élément ne nous permet d'affirmer que cela correspondait à une exigence, ou même à un besoin patronal. Ceci tend à confirmer l'idée que l'amélioration des qualifications comptables ne relève pas pour l'essentiel d'un changement des exigences patronales.

Dernière fonction que remplissent ces associations : celle de sécurité sociale, qui semble aussi la plus ancienne puisque l'association des *comptables* se fonde en 1847 sur cet objectif (Barberet [1887], p.431). Il semble néanmoins que celle-ci disparaisse progressivement durant l'Entre-deux-guerres, probablement parce que l'Etat prend progressivement en charge cette fonction. Le facteur légal joue probablement aussi : comme nous l'avons indiqué ci-dessus (Soubiran-Paillet [1884], p.70), il n'y avait que les sociétés de secours mutuel à y être autorisées jusqu'en 1884.

Concrètement, cette fonction peut s'exercer de plusieurs façons : on peut protéger la santé du membre en le payant pendant sa maladie (union des caissiers et teneurs de livres à Paris en 1887), en proposant des tarifs avantageux chez les médecins et pharmaciens (association syndicale des comptables et employés de commerce de Dijon & du département, avril [1910], p.5) ou encore via des mutuelles (Société d'Etudes Comptables de Nice et de la Région et Association des comptables de Saint-Brieuc et des Côtes-du-Nord). L'aide en cas de décès est variable elle aussi : elle oscille entre le paiement d'une simple couronne mortuaire et le versement d'une pension à la veuve et aux enfants. Enfin, l'assurance contre les licenciements est plus rare, probablement du fait de son coût.

A côté de ces associations locales, l'Entre-deux-guerres va voir se développer une association nationale *France-Comptable*, supposée regrouper l'ensemble des associations.

1.2.2.3. Une revue à part : France-Comptable

En 1926, la revue *France-Comptable* voit le jour. Cette revue est celle de l'association du même nom qui regroupe des associations locales. Son comité central reflète bien la volonté de couvrir tout le territoire[244].

Cette création n'est évidemment pas un hasard. Ses centres d'intérêt se portent très vite sur la question de la professionnalisation comptable. Comment mettre en place un diplôme qui permettrait de séparer le bon grain de l'ivraie ? Les débats portent sur la pertinence d'un diplôme. Et certains n'hésitent pas à évoquer leurs réserves devant un tel diplôme[245]. Pourtant, son absence paraît aussi soulever des problèmes[246].

En regroupant les associations comptables en une seule structure, leur objet même s'en trouve modifié. Il ne s'agit plus de s'occuper en priorité de placement, mais plutôt de s'intéresser à la comptabilité en tant que telle ainsi qu'à son organisation professionnelle. Le fait d'aborder ces questions hors de l'entreprise est aussi le énième signe d'un déplacement du pouvoir à l'extérieur de celle-ci. L'organisation concrète, quotidienne du travail relevait au XVIII^{e} et encore largement au XIX^{e} siècle de la liberté patronale : désormais, à côté des

---

[244] « Comité central de l'union

MM.	
DELAPORTE René, Neuilly sur Seine	Président
GAUTIER-CHAUMET, Angers	Vice-président
ARCHAVLIS Emmanuel, Marseille	Vice-Président
CORMIER Alfred, Paris	Secrétaire Général
BERROUX Maurice, Paris	Secrétaire-trésorier
BARES Georges, Pau	Administrateur
BLANC Alfred, Grenoble	Administrateur
BOELL L. L., Marseille	Administrateur
MELOT, Nantes	Administrateur
MOLL Eugène, Strasbourg	Administrateur
RABAUTE Charles, Toulouse	Administrateur
SIEBERT Edmonde, Metz	Administrateur » (n°2, juin 1926).

Notons au passage que la liste des membres nous laisse penser qu'il existe des associations à Pau, Nantes ou Metz. Cela confirme qu'il n'y a probablement pas que onze associations, mais beaucoup plus.

[245] « Donnera-t-il à son heureux possesseur la maîtrise de la profession ? Je suis loin de le penser et je crois que nous devons nous trouver nombreux pour partager le même avis. En laissant de côté le domaine très spécial de la comptabilité – à laquelle tout ce qui suit s'applique a fortiori – que veut donc dire un diplôme ? Simplement et seulement que son titulaire fait montre de connaissances qu'il importe de ne pas confondre avec les capacités indispensables à l'exercice d'une profession.

Et alors ? Pourquoi attendre la solution d'un problème ardu d'une mesure inopérante par elle-même, sinon par la confusion regrettable qui s'établit entre les connaissances et les capacité » (Amalbert [1926], p.3-4)

[246] « Qu'est le comptable ambulant ? C'est un brave garçon qui gagne péniblement sa vie, en tenant « à la grosse » de mesquines comptabilités. Son utilité est indéniable, car il aide pour des honoraires dérisoires, le petit commerçant à rester dans la légalité… à moins me dira un contrôleur des contributions, qu'il ne l'aide à frauder

pratiques, plusieurs instances (Etat, syndicats, consultants, professionnels etc.) prétendent imposer leur pouvoir au sein de l'entreprise. Ainsi, l'idée d'une réglementation des différentes fonctions fait son chemin et en 1938, la revue propose une hiérarchisation des différentes fonctions comptables :

> « 1er degré : a) EMPLOYE AUX ECRITURES
>
> Son travail concerne des travaux de copie ou de report à soigner, mais sans connaissances spéciales, supposant une pratique courante du calcul rapide et ne motivant aucune responsabilité, sinon l'exactitude et l'observation des instructions données.
>
> Exemple : chiffrage des bons de livraison ; indications des prix et conditions ne donnant pas lieu à interprétation, facturation, tenue des mouvements de fournitures et comptes de magasins, inscription répétée un grand nombre de fois successives, de documents dans des livres auxiliaires de tenues très simple, ne nécessitant aucune connaissance des règles comptables ; reports simples de sommes à des comptes bien déterminés (clients, fournisseurs par exemple) ; établissement de comptes de commissions simples, établissement simple de bordereaux, relevés, traites etc.
>
> b) EMPLOYE MECANOGRAPHE : employé occupé d'une façon permanente aux machines comptables, à statistique etc., possédant les notions techniques spéciales à cette branche mécanographique, pour l'enregistrement des documents comptables.
>
> 2ème degré : TENEURS DE LIVRES OU AIDE-COMPTABLE :
>
> On peut lui demander des notions comptables, sanctionnés par le Certificat de Teneur de livres du type de la S.C.F. ou du Certificat d'Aptitude Professionnelle aux fonctions de commis de comptabilité (officiel).
>
> Les travaux demandent les connaissances du service intéressé, suffisantes pour assurer une liaison intelligente avec les autres services, pour prendre ou provoquer des décisions d'ordre secondaire, travaux exécutés sous la surveillance intermittente d'un chef.
>
> Exemples :
>
> Indication des prix de vente, conditions de paiements, comptes de commissions : nécessitant une connaissance sérieuse des conditions de vente, Vérification et ventilation des factures fournisseurs, Correspondance variée, solutionnée par les usages commerciaux courants, Tenue des journaux auxiliaires demandant des connaissances comptables générales, Contrôle partiel de stocks en liaison avec la comptabilité générale, Reports aux comptes généraux ou aux comptes de frais, Etablissement des balances et situation des tiers avec responsabilité de leur ajustement, Etablissement des relevés de facture avec surveillance des règlements et crédits, Vérification des comptes et bordereaux de banques, Tenue de la caisse simultanément à d'autres travaux secondaires Paie. A.S. Caisse de compensation.
>
> Remarque : le rôle du caissier varie suivant l'organisation de l'entreprise. Il est quelquefois secondaire lorsqu'il n'est chargé que de l'enregistrement des recettes et des dépenses, à

---

le fisc. […] Comptable ambulant est une profession qui ne figure pas au tableau… et c'est pourtant une profession, que les professionnels décorent du titre pompeux d'expert-comptable » (Anonyme [1934], p.9)

l'exclusion du service générale de la trésorerie. Il est raisonnable de lui attribuer une indemnité pour le risque qu'il court en manipulant des espèces et qui peut motiver un supplément d'appointement dans cette catégorie.

3ème degré : COMPTABLE : on doit lui demander les connaissances sanctionnées par l'obtention d'un diplôme de comptable du type de celui de la S.C.F. ou du Brevet Professionnel de Comptable (officiel).

Il doit être capable de passer toutes les écritures comptables du commerce et de l'industrie et d'établir un bilan en l'absence de toute directive particulière.

Ces travaux appellent une connaissance approfondie de la comptabilité et suffisante, des autres services de l'entreprise.

Exemples : comptabilité industrielle, prix de revient qui en résultent, Ventes, prospections, Trésorerie, Centralisation, statistiques.

Il est certain que dans les entreprises, ne nécessitant pas une division du travail aussi poussée, un seul comptable assurera toutes les fonctions ci-dessus, y compris l'établissement du bilan et les relations avec le fisc » (Vannson [1938], p.130)

Le texte de Vannson est complété par une échelle des salaires : les employés aux écritures seraient payés 100, les mécanographes 110, les aides-comptables ou teneurs de livres 130 et les comptables 160.

Les associations comptables comme l'instruction comptable remplissent une même fonction : celle de diffuser le savoir comptable à la partie la plus large possible de la population française. Notons au passage qu'il s'agit d'une transformation de l'offre de comptables qui se fait sans que la demande, c'est-à-dire les attentes patronales, ne se modifient sensiblement. Dans un second temps, nous allons maintenant examiner une évolution de la demande en ce domaine.

2. La transformation de la demande de comptables

Autant l'offre de comptables change au XIXe siècle, autant la demande paraît stable. Les qualités que l'on attend du comptable demeurent de leur côté étrangement constantes[247].

Cependant, dans l'Entre-deux-guerres, va émerger un nouveau mode organisationnel : de nouvelles expressions comme la *taylorisation comptable* apparaissent pour le caractériser.

De la même façon qu'un savoir comptable s'est imposé au XIXe siècle au *comptable* salarié via les associations et l'instruction, la presse spécialisée va porter auprès du patronat un savoir de gestion fondé sur les idées de Taylor et Fayol. Ces dernières visent à répondre à une problématique ancienne : celle du coût des services comptables qui remonte au moins à la

[247] Cf. chapitre 2, section 3.

fin du XIXe siècle (voir par exemple les cas de Saint-Gobain[248], ou de la Société Générale (Bonin [2006], p.576)) et que les entreprises paraissent impuissantes à résoudre.

Nous avons montré au chapitre précédent comment sont apparues les préoccupations qui vont contribuer à la naissance de la problématique de l'organisation. Dans cette section, nous nous proposons d'examiner les lieux dans lesquels ce savoir va progressivement pouvoir s'imposer.

2.1. Le rôle des ingénieurs-conseils et des experts-comptables

Le pouvoir de gestion dépasse progressivement le cadre de la seule entreprise pour devenir le fait de professions libérales qui se constituent en marge de celle-ci. Leur légitimité provient d'un savoir qu'elles sont supposées connaître et maîtriser mieux que les dirigeants. Deux professions, l'ingénieur-conseil et l'expert-comptable incarnent ce phénomène. Pour les premiers, Aimée Moutet [1997] nous rappelle ainsi que :

> « Les ingénieurs ont joué un rôle essentiel dans l'introduction du taylorisme en France à partir de 1907 […]. Dès le début des années 1920, s'étaient constitués des groupes d'ingénieurs ayant une expérience en matière de rationalisation , désireux de poursuivre cette action, et de faire connaître les résultats déjà obtenus » (p.27).

A Pont-à-Mousson, le recours à l'ingénieur-conseil Morrini illustre le type de changements qui peut en résulter dans l'organisation de la comptabilité. Son constat initial est simple : l'organisation comptable ne doit plus reposer uniquement sur des employés, mais doit exister indépendamment d'eux. Autrement dit, le recours à l'ingénieur-conseil doit permettre le changement :

> « En ce qui concerne la comptabilité matière, il est indispensable *de changer le système actuel qui repose entièrement sur la mémoire d'un homme et de lui substituer un système d'écritures aussi clair et simple que possible*[249]. […]
>
> Il serait également bon d'avoir ce même système pour Foug, en duplicata, dont un jeu à Foug et l'autre à Pont-à-Mousson. […]
>
> Pour les commandes très pressées destinées à remplacer des pièces brisées ou perdues, etc. la personne dépouillant le courrier devrait coller sur l'original une étiquette rouge portant la mention : « Pressé, ne mettez pas de côté » »[250]

Le service comptable change complètement de nature : il s'agit de produire de nouveaux documents afin de contrôler la comptabilité. On voit même poindre dès 1914, un contrôle des employés dans le récit que fait l'ingénieur de sa visite au service du courrier :

---

[248] 4B41 à 4B98. Archives Saint-Gobain.
[249] Souligné dans la lettre.
[250] 41595/OA. Archives Pont-à-Mousson. Lettre de Morrini à Marcel Paul du 24 janvier 1914.

> « Jeudi dernier onze personnes étaient dans le bureau n°17 jusqu'à 8h50. La plupart était constamment occupée par la lecture du courrier, mais tous n'avaient pas suffisamment à faire. Un monsieur muni d'un répertoire n'avait pour rôle que de porter sur les lettres de vieux clients leur numéro de dossier. Comme sa mémoire suffisait à lui faire savoir si un correspondant était un vieux client ou non, qu'il savait même sans effort les numéros des clients qui écrivent le plus souvent et qu'il ne s'occupait pas des autres lettres, ce travail ne lui prenait qu'une petite partie du temps pris pour la lecture des lettres qu'on lui passait. Il aurait pu au moins pour les nouveaux correspondants, attribuer immédiatement un numéro en l'indiquant dans son répertoire, au lieu que ce travail reste à faire plus tard »[251]

Ce paragraphe qui apparaît assez banal aujourd'hui marque pourtant trois nouveautés pour 1914 :

- qui est l'objet ? C'est l'employé qui voit son travail évalué par un tel rapport. Autant, nous étions habitués à l'existence de rapports sur l'organisation du travail ouvrier, autant nous ne l'étions pas sur celui du travail de bureau. Le pouvoir patronal se limitait jusque là à un rapport hiérarchique où l'employé obéissait à un chef, entretenant une proximité immédiate avec le dirigeant.
- qui est jugé ? Au-delà de l'objet, ce qui est jugé importe également. Dans les exemples précédents, c'est le travail et son organisation qui était mis en cause. On a désormais l'impression que c'est l'individu qui est mis en cause et plus seulement son travail. Le fait que sa mémoire l'aide à travailler n'est pas mis en valeur : au contraire, ses capacités propres paraissent un défi à l'organisation. En mettant en cause l'individu au-delà du seul travail, l'ingénieur-conseil soulève une question qui permettra de mettre en place une réponse taylorienne.
- qui juge ? Ce n'est ni le patron, ni le chef de service, c'est une personne extérieure. En instaurant ce rapport, on introduit un nouvel acteur à l'intérieur de l'entreprise avec une nouvelle mission, celle d'apprécier les qualités et les défauts de l'organisation.

Derrière ce constat, derrière ce nouvel acteur, se dessine l'idée suivante : l'organisation est là pour prendre en charge les individus et pallier leurs défaillances professionnelles. L'idée que l'on se fait de l'employé et dans une certaine mesure du *comptable* est qu'il n'est pas toujours très compétent ni très motivé. Cette conception de l'individu au travail est exactement celle de Taylor décrivant les ouvriers paresseux que l'on n'arrive pas à faire travailler. Voici un autre exemple de ce changement de regard sur le travail des employés :

---

[251] 41595/OA. Archives Pont-à-Mousson. Lettre de Morrini à Marcel Paul du 24 janvier 1914.

« Ces communications se font au moyen de gamins, en général, envoyés par le service extérieur, soit plus souvent par le Bureau Central.

Ces gamins en général (chaque fois que j'en rencontre dans l'Usine je le constate) perdent énormément de temps en route.

D'abord au lieu de prendre le chemin le plus court, ils prennent le chemin des écoliers, s'arrêtant à chaque instant sur leur passage pour voir ce qui les amuse ou les intéresse.

Le plus souvent, ils vont à petits pas, en baillant aux corneilles. Il en résulte qu'il y a beaucoup de temps de perdu et que là où il faudrait ¼ d'heure pour faire une course, le gamin met ½ heure ou ¾ d'heure.

L'idée de Mr Decker est la suivante :

c'est d'organiser un véritable service de courrier circulaire entre les Bureaux et les différents services extérieurs, service mesuré par un ou deux gamins qui passeraient à des heures fixes, à tel, tel, tel endroit.

En somme ils marcheraient suivant un horaire rigoureusement fixé d'avance » [252]

Au-delà de la façon dont la comptabilité est organisée, c'est la fonction de l'organisation qui ressort : avant même 1914, celle-ci doit être là pour lier les individus et envisager tous les imprévus. Cette nouvelle fonction de l'organisation va prendre toute son ampleur dans l'Entre-deux-guerres.

L'intervention de l'ingénieur-conseil ne peut donc se résumer à celle d'un expert venant apporter un savoir neutre. Son regard sur l'individu et l'organisation existante suggère déjà la nature des réponses qu'il va apporter. En ce sens, l'ingénieur-conseil s'avère un acteur incontournable pour comprendre la mutation des pratiques et plus précisément la façon dont le savoir pèse au quotidien sur les pratiques.

L'exemple de Pont-à-Mousson n'a rien d'exceptionnel : il correspond à une période où le recours aux ingénieurs conseils se développe dans le quotidien des entreprises, même si la profession n'arrive pas à s'unifier (Henry [2006]).

Un autre type d'experts intervient régulièrement dans les entreprises, c'est l'expert-comptable. Plusieurs travaux (Bocqueraz [2000], Ramirez [2001]) ont permis de mieux comprendre le processus de constitution en véritable profession libérale. Néanmoins, ces mêmes experts-comptables, du moins les plus connus, jouent un rôle important dans le conseil aux entreprises : ainsi en est-il de Lavoissier[253] qui conseille dans l'Entre-deux-guerres des firmes aussi importantes que Gaumont, Citroën etc.

De même que Morrini joue le rôle de conseil auprès de Pont-à-Mousson, Lavoissier dépasse largement les simples conseils comptables pour envisager l'ensemble de

[252] 41595/OA. Archives Pont-à-Mousson. Note de Marcel Paul pour Monsieur Grandpierre du 25 mars 1914.
[253] 140 AQ. Centre des Archives du Monde du Travail (Roubaix).

l'organisation de l'entreprise : plusieurs documents repris en annexes 4 à 8 montrent comment l'expert-comptable associe les problématiques de technique comptable à celle d'organisation. Par exemple, voici comment il conclut en 1934 son étude sur la réorganisation de « La Bellevilloise », un groupe de boucherie-charcuterie :

> « C'est à mon sens, la méthode qui fournira le plus de renseignements avec le moins de personnel possible, puisque celui-ci sera réduit pour les premiers quinze jours : 1 comptable, 1 caissier, 1 facturière. Passé ce temps, il faudra certainement une débutante connaissant la dactylo »[254].

Ce lien passe la plupart du temps par la problématique des frais généraux : l'expert-comptable constate souvent à son arrivée une augmentation inquiétante de ceux-ci. Les « Blum Frères » qui font de l'achat-vente illustrent ce phénomène[255]. Si nous ignorons le nombre de salariés, nous avons connaissance du diagnostic porté sur l'entreprise :

> « L'affaire en elle-même est viable. Elle doit pouvoir traverser la crise actuelle avec des pertes relativement minimes et se développer ensuite d'autant mieux qu'un certain nombre de concurrents auront disparus. […]
>
> Les frais devraient être immédiatement réduits dans les proportions les plus larges »

Dans ces frais généraux, on retrouve notamment les frais administratifs. Il est ainsi proposé de réduire le nombre d'employés à la comptabilité financière de sept à cinq et ceux des débits[256] de dix à quatre. Un nouveau service est néanmoins créé, celui de la comptabilité matières, qui doit permettre de limiter le stock au maximum. Il comporte quatre personnes. Là encore, le coût trop important de plusieurs *comptables* est mis en avant :

> « Comptabilité financière :
>
> Monsieur Perroneau chef comptable a gagné précédemment jusqu'à 80 000 francs par an. En 1934, ses appointements étaient réduits à 60 000 francs par an. Depuis le premier novembre, ils ont été ramenés à 4000 francs par mois. Il est évident que le poste pourrait être rempli par un employé à 1800 ou 2000 francs.
>
> Mademoiselle Causeret et Monsieur Jaussaud gagnent, l'une 1200 francs et l'autre 1100 francs. Un minimum de 900 à 1000 correspondrait à leur rôle dans la période actuelle.
>
> Comptabilité matière et réception
>
> Ce service nouvellement créé pour permettre à la direction de suivre le stock, en quantité et en prix, jour par jour, seul moyen de réduire ce stock au minimum, a fourni et doit fournir pendant la période d'enroutage un travail important.
>
> Monsieur Auchère 750 francs est un employé provisoire qui doit du reste partir au service militaire fin mars.

---

[254] Dossier *La Bellevilloise*. 140 AQ 2. Centre des Archives du Monde du Travail (Roubaix).
[255] L'actif et le passif sont de près de huit millions de francs. Dossier *Blum Frères*. 140 AQ 2. Centre des Archives du Monde du Travail (Roubaix).
[256] Il s'agit probablement de la comptabilité auxiliaire.

Le chef de service Monsieur Hinard gagne 2500 francs. Son rôle pourrait être remplacé par un employé gagnant 1600 à 1800 francs. »

Au-delà du salaire, les conditions de travail sont parfois considérées comme trop favorables. Ainsi, dans le magasin de fourrures « A la Reine d'Angleterre[257] », l'expert-comptable Lavoissier note ainsi qu'étaient accordés de « longs contrats à certains membres du personnel dont le rendement était parfois scandaleusement inférieur au traitement ». Il fustige également « l'absence de contrôle de la direction »[258].

On pourrait multiplier les exemples d'experts-comptables ou d'ingénieurs-conseils, l'idée resterait la même : leur rôle est assurément de proposer le changement, mais pas n'importe lequel : ils promeuvent les idées de Taylor, Fayol ou Ford alors en vogue.

2.2. Le rôle de la presse dans la promotion d'une organisation

La presse de gestion se développe véritablement au début du XX^{e} siècle (Malaval [2001]). En étudiant les discours qui y sont présentés, on comprend mieux la force d'attrait que constituent rapidement les nouvelles théories de gestion. La presse change de statut en passant d'un moment où elle se contente d'indiquer les usages à un moment où elle prétend imposer de bonnes pratiques de gestion. On retrouve ici le passage d'un savoir descriptif à un savoir normatif que nous avons mis en évidence au XIX^{e} siècle dans la littérature comptable.

2.2.1. Avant 1914 : dire la réalité

La presse spécialisée se borne simplement, dans un premier temps, à rapporter des pratiques et éventuellement à les expliquer.

En effet, dans les revues comptables, on ne se limite pas au placement des *comptables* et à répondre à des questions techniques même si l'intérêt accordé à ces questions demeure limité. Les revues s'intéressent encore peu aux questions d'organisation comptable. Il en est

---

[257] Dossier *A la Reine d'Angleterre*. 140 AQ 1. Centre des Archives du Monde du Travail (Roubaix).

[258] Dans un document non daté, Lavoissier énumère une série de fautes de gestion que nous citons en intégralité, de sorte à ne pas déformer son propos :
« Causes de la situation actuelle
Hypnotisé par cette situation prospère le Conseil d'administration laissa passer inaperçues de lourdes fautes :
Longs contrats à certains membres du personnel dont le rendement était parfois scandaleusement inférieur au traitement ;
Aménagements luxueux et inutiles de salons ;
Création de succursales trop nombreuses ;
Augmentation de stocks très disproportionnée au Capital par des achats formidables de marchandises à une maison qui, peut-on dire, avait le monopole, vendait à des prix trop élevés en l'absence de concurrence ;
Contrats avec les maisons de couture qui se sont par la suite révélés horriblement onéreux etc. »
« L'absence de contrôle de la direction et une trésorerie insuffisante ont amené la « Reine d'Angleterre » au bord du précipice » ».

de même pour les ouvrages, encore rares, traitant de l'organisation administrative, dans l'Entre-deux-guerres.

On a déjà fait mention des articles de Jounot [1938] et de Vansson [1938] qui proposent une hiérarchisation des fonctions. Cependant, cette hiérarchisation a déjà été invoquée par les associations. En 1879, après avoir évoqué les comptables et les teneurs de livres, Boyaval écrivait dans *Le comptable* :

> « Parlerons-nous des employés aux écritures ? Nous sommes plutôt tenté de les plaindre. Engagés presque malgré eux dans une voie sans issue, bientôt brisé par la pratique inintelligente des chiffres, serviles sous la main qui leur mesure le pain de chaque jour, nous n'avons pas le courage d'accuser leur inertie » (p.18-19)

Il suffit de regarder les états du personnel à Saint-Gobain[259] pour se rendre compte que la division du travail dont parle Boyaval est celle en usage à la fin du XIX^{e} siècle.

A côté de cette hiérarchisation des différents statuts au sein du service comptable, un certain nombre de pratiques sont évoquées dans des articles proposant une organisation comptable. Il en est ainsi en 1908 où de Percy propose un modèle d'organisation pour les mines de fer : il envisage de séparer l'aide-comptable attaché au siège social de la société du comptable travaillant directement auprès des mines (p.69).

Il n'y a là rien de très original puisque ces travaux reprennent et expliquent les pratiques en vigueur dans les mines du Nord de la France. Ainsi, aux Mines de Courrière en 1914[260] et de Dourges en 1902[261], les états du personnel laissent apparaître deux types de comptables : ceux travaillant dans les bureaux et ceux travaillant à la sortie des mines. Autrement dit, la presse professionnelle se limite encore à la description de la réalité quotidienne de la vie des entreprises.

2.2.2. L'Entre-deux-guerres (1) : le discours normatif implicite

Dans l'Entre-deux-guerres les pratiques se modifient: les revues professionnelles n'ont plus pour seul objet de dire ce qui est, mais les descriptions doivent aussi avoir une vertu exemplaire. Une revue, *Mon bureau*, va s'avérer pionnière en la matière dès sa fondation en 1909 (Brown [1909]).

Il ne s'agit plus d'expliquer comment certaines entreprises travaillent, il s'agit désormais de dire ce que l'on doit faire. L'article ne répond pas encore clairement aux

[259] 1L2 à 1L41. Archives Saint-Gobain.
[260] 1994056 0039. Centre des Archives du Monde du Travail (Roubaix).
[261] 1994058 0026. Centre des Archives du Monde du Travail (Roubaix).

questions qu'il soulève, mais le déplacement problématique sera acquis dans l'Entre-deux-guerres.

La première méthode consiste à présenter certaines entreprises dont l'organisation serait remarquable, moderne selon un mot couramment utilisé alors[262]. En témoigne un article paru dans la *Revue trimestrielle de l'association des comptables de la région Est* d'Albert Rousseau publié en 1932 : l'article oscille entre la description d'une organisation qualifiée de moderne et un discours de type normatif suggéré par sa description[263].

Un autre exemple de cet entre-deux descriptif-normatif est un article publié dans *Experta* en 1925. François, le chef de comptabilité de la Compagnie des Eaux de la banlieue de Paris, explique comment il organise sa comptabilité en utilisant le système Visiblex[264]. Au-delà des finalités promotionnelles, l'article a aussi pour but de montrer comment on peut utiliser le système de façon satisfaisante. Comme Rousseau, la description prend assez vite une dimension normative puisqu'il montre l'adéquation entre l'organisation qu'il a choisie et l'objectif poursuivi. En 1923, Dauer publiera un article présentant à la fois une description de l'organisation comptable, mais en même temps un modèle plus général pour les entreprises (p.451).

Rumpf écrira en 1925 un article qui synthétise bien la démarche prescriptive de l'époque : l'auteur, qui se présente comme un organisateur-conseil suggère de s'intéresser à l'environnement immédiat (espace, propreté, lumière, mobilier etc.) de l'employé de bureau « pour en obtenir un rendement maximum » (p.225). Il va même plus loin puisqu'il suggère de positionner les différents bureaux en fonction d'une éventuelle succession de tâches (en l'occurrence l'arrivée ou l'envoi d'une lettre) : on retrouve ainsi le service du courrier, les archives, les clients, les commandes, le magasin et la comptabilité. Là aussi, la logique est la même qu'à Pont-à-Mousson :

> « ces différents services devront être disposés dans les locaux en vue d'éviter les allées et venues des employés. Idéalement, le règlement des affaires devra se développer suivant une chaîne sans fin, partant du bureau du patron pour y revenir » (p.225).

---

[262] Ce changement est difficilement décelable. Il nous semble toutefois manifeste si l'on lit les articles dans l'utilisation de mots insistant sur la modernité : Rousseau [1932] l'utilise dans son titre et l'article de M. François [1925] consiste à expliquer la pertinence d'un système. En voici un exemple : « L'objection soulevée sera : la difficulté de retrouver les feuillets des abonnés. La difficulté n'existe pas : en effet, les feuillets sont classés par communes et par rues, dans chaque rue par numéro » (p.30-31).

[263] Voir l'annexe 4 où le texte de l'article est reproduit partiellement pour la partie concernant le service comptable.

[264] *Experta* est alors dirigé par Maurice Dequeker, un patron qui mélange dans sa revue le contenu comptable et la promotion du matériel comptable qu'il vend par ailleurs. Visiblex est un système de comptabilité par décalque commercialisé par Dequeker.

Un dernier exemple de ce type d'article nous est fourni par *La tribune comptable*, un journal lyonnais. L'auteur, Gabriel Croisille [1936a et b], se propose de préciser l'organisation du travail dans une usine de transformation. Dans un premier article, Croisille [1936a] nous rappelle que l'usine comporte 102 salariés[265]. Dans un second article, il s'intéresse plus spécialement à l'organisation du service comptable et donne une répartition assez précise des tâches[266]. Mais le plus intéressant tient probablement à la proportion retenue : 6 *comptables* pour 102 salariés, c'est une proportion tout à fait exceptionnelle et qui rapproche l'organisation comptable d'un rapport salarial de production.

Quel type d'organisation comptable recommandent implicitement ces articles ? Il s'agit évidemment de mettre en place une organisation avec des règles qui se veulent précises : une division du travail claire, une organisation de l'espace etc. Le discours garde encore prise avec la réalité puisque ces articles ne font que décrire la réalité de certaines pratiques.

---

[265] Le personnel se décompose comme suit :
Direction : 2 personnes ;
Commercial : 4 personnes ;
Technique : 2 personnes ;
Comptabilité : 6 personnes ;
Magasin : 7 personnes ;
Ouvriers et concierges : 81 personnes (informations tirées de Croisille [1936a], p.191).

[266] A titre d'exemple, il nous semble intéressant de donner le détail de la division du travail ici prônée :
« Répartition du travail comptable

Chef comptable	Tenue du journal général
	Tenue du centralisateur
	Etablissement des bilans
	Tenue du journal des prix de revient
	Etablissement des graphiques et statistiques
Comptable n°1	Tenue du journal des achats (en annexe Gd Livre fournisseurs)
	Tenue du journal des ventes (en annexe Gd Livre clientèle locale et représentants)
	Registres des commissions des représentants
Comptable n°2	Tenue du journal des dépôts (en annexe Gd Livre clientèle dépôt)
	Registre des commissions des dépositaires
	Inventaire des dépôts
	Tenue du journal des immobilisations avec les organes annexes
Comptable n°3	Tenue du journal de Caisse
	Tenue des livres de paye
	Portefeuille
	Règlements fournisseurs
Aide-comptable	Tenue de tous les classeurs
	Aide aux comptables suivant les nécessités
Dactylographe	Correspondance pour tous les comptables
	Etablissement des factures à la clientèle des dépôts
	Sous la direction du comptable n°2
	Etablissement des relevés de comptes aux clients
	Et établissement d'après le double de ces relevés, des traites que le comptable enregistrera ensuite au portefeuille » (Croisille [1936b], p.321).

2.2.3. L'Entre-deux-guerres (2) : le discours normatif assumé

Une deuxième façon de produire un discours normatif consiste à dire explicitement ce qu'il faudrait faire, sans se soucier de savoir dans quelle mesure ce qui est proposé peut être ou non mis en pratique.

Ainsi, dans une série d'articles publiés dans *Experta*, Bouvier [1929a et b] s'intéressera à la taylorisation comptable. Qui est Robert Bouvier ? Il est présenté comme organisateur-conseil et expert-comptable diplômé par le gouvernement (diplôme créé en 1927). Contrairement aux auteurs précédents, ce n'est plus un chef comptable ou un journaliste allant découvrir les pratiques. L'objet de l'article change aussi radicalement : il ne s'agit plus seulement de dire ce qui est, mais d'affirmer plus nettement ce qui doit être. Jusqu'au choix des mots (la taylorisation comptable), l'article cherche à montrer comment on doit organiser le travail comptable. Plus précisément, il s'agit de créer une chaîne de production, allant de l'ordre d'achat au paiement en passant par un contrôle d'entrée et de consommation (Bouvier [1929a]). L'objectif de ce type de raisonnement est clairement réaffirmé par Ponthière dans un ouvrage, *Le bureau moteur* :

> « On peut ainsi concevoir un bureau idéal où, chaque employé étant spécialisé dans une opération, les documents passent de table en table par une simple extension du bras sans déplacement de personnes » (p.229).

Ponthière [1935] évoquera dans cet ouvrage l'organisation du travail, de l'espace et du temps (p.224-229). Quelques années plus tôt, Gaston Ravisse, l'éditeur de *Mon bureau*, avait publié l'ouvrage[267] d'un auteur belge, un certain Jourdain dont le titre affirme clairement l'objectif : *Comment nous organiserons le travail au bureau*. L'objectif poursuivi par Jourdain est le même que celui de Ponthière. Si l'expression « taylorisation des bureaux » n'est pas encore utilisée, plusieurs de ses idées forces sont déjà présentes : la préoccupation pour une division du travail entre les bureaux, la réorganisation de l'espace, la mécanisation etc.

Dans cette section, nous venons d'évoquer les articles traitant de l'organisation comptable en général. Mais l'Entre-deux-guerres est également marqué par des innovations techniques qui méritent aussi de retenir notre attention : ce sont celles de la comptabilité par décalque et de la mécanisation des opérations comptables.

---

[267] L'ouvrage fut commercialisé en France et en Belgique.

2.3. Les nouveautés techniques

Les nouveautés organisationnelles dont nous venons de parler s'appuient sur des innovations techniques dont la presse se fait largement l'écho.

La comptabilité par décalque[268] fait partie des innovations du début du XX^{e} siècle. Elle s'inscrit évidemment dans un processus de division du travail qui lui préexiste, mais qu'elle transforme[269]. Il ne s'agissait pas seulement de séparer les employés aux écritures, des aides-comptables, des comptables et des chefs-comptables, mais aussi de fixer clairement les tâches de chacun : il y avait le responsable du livre-auxiliaire des ventes, celui des achats etc. En ce sens, l'on peut dire que la division du travail préexistait à la comptabilité à feuillets mobiles ou par décalque.

C'est en 1904, semble-t-il, qu'il faut faire remonter l'origine de la comptabilité par décalque (Gardey [1995], p.797), donc bien après la première division du travail que nous avons mis en évidence. Mais, la comptabilité par décalque va elle-même modifier l'organisation du travail. Là où celui-ci se divisait en fonction des livres tenus, il va se diviser maintenant selon la tâche à exécuter (séparation clients-fournisseurs par exemple). Concrètement cela signifie que la dictinction entre celui chargé de tenir le grand-livre et les livres auxiliaires va disparaître pour être progressivement remplacée par la séparation entre les comptes et les livres tenus.

L'histoire de la machine comptable[270] n'apparaît guère différente. Selon Delphine Gardey [1995], le premier modèle remonte à 1907 (p.798). La division du travail dans les bureaux comptables lui est antérieure, et pourtant là aussi la mécanisation contribue à accentuer celle-ci. Pour mécaniser les tâches comptables, il faut en effet séparer clairement les tâches d'exécution et celles de conception. Cela faisait longtemps que des auteurs comme Guilbault [1865] ou les diplômés de la Société Académique avaient cherché à promouvoir une division verticale du travail. La mécanisation comptable ne fait que rendre inévitable un

---

[268] Rappelons brièvement en quoi consistent les principes de la comptabilité par feuillets mobiles et la comptabilité par décalque. La première consiste à substituer aux livres comptables, pesant parfois plusieurs kilos, des classeurs avec des feuilles volantes. La seconde consiste à utiliser un carbone pour n'inscrire qu'une seule fois chaque écriture et éviter ainsi une perte de temps et des risques d'erreurs de transcription.

[269] Cf. chapitre 9.

[270] Delphine Gardey [1995] la définit ainsi : « il s'agit en effet d'une machine à calculer imprimante destinée à l'établissement des documents comptables et organisée de manière à imprimer des données et des résultats sur plusieurs colonnes » (p.798-799).

phénomène que nous avions déjà observé auparavant[271]. Là non plus, elle n'entraîne pas la division du travail, mais se contente d'accompagner un mouvement déjà existant.

Les raisons invoquées pour la promouvoir changent : avant 1914, elles se fondent sur l'idée que celle-ci est un progrès social[272]. Parallèlement, « il semble que la diffusion de la machine à calculer ait été lente dans les bureaux français. Dans les années 1920, son usage est encore à promouvoir » (Gardey [1995], p.793). Mais, dans l'Entre-deux-guerres, un nouvel argument est bientôt mis en avant : la mécanisation est un moyen d'être plus rentable[273].

Pour essayer de mieux comprendre l'argumentation justifiant ces innovations techniques[274], nous allons nous fonder sur les dossiers que la revue *Experta* leur a consacrés ainsi que sur quelques ouvrages. Concernant la comptabilité par décalque, *Experta* a consacré à cette question deux longs articles dans deux numéros de 1932 (Lefort [1932a et b]), la transcription d'un débat (Lefort [1932c]) et une réponse dans deux numéros suivants (Charriaut [1932]). Cette série d'articles est intéressante pour plusieurs raisons :

- d'abord du fait de la nature de la revue – une revue professionnelle – où ces articles sont publiés ;
- ensuite du fait de l'année de publication (1932) : cela correspond au moment de la mise en place progressive des machines. Les raisons avancées coïncident probablement avec celles qui ont justifié l'adoption de la comptabilité par décalque ;
- enfin, la longueur des articles est aussi intéressante puisque sur plusieurs dizaines de pages, on s'intéresse à toutes les modalités de la comptabilité par décalque.

Ces articles sont signés par Robert Lefort, alors expert-comptable breveté et professeur à la Société de Comptabilité de France. Il occupe aussi des fonctions éditoriales à *Experta*.

---

[271] A Saint-Gobain, il existe dès les années 1880 une division du travail qui permet cette mécanisation. Au service central par exemple, les comptables se distinguent clairement des employés aux écritures. De même, les employés chargés de tenir les comptes des glaces et ceux chargés des comptes des produits chimiques sont-ils clairement séparés etc. 1L2 à 1L41. Archives Saint-Gobain.

[272] Delphine Gardey [1995] écrit ainsi que « la mécanisation du travail de bureau participe pour cet auteur du mouvement général de progrès social qu'il appelle de ses vœux. Cette idée continue d'être mise en avant entre les deux guerres » (p.813).

[273] Delphine Gardey [1995] dit que « l'essentiel est bien, comme nous l'avons vu pour chaque catégorie de machines, de convaincre les patrons des performances de ces machines et finalement de leur rentabilité. […] Les années 1920 voient le passage net d'un souci premier de la vitesse à une soif de rendement » (p.814).

[274] Précisons que ces techniques s'adressent prioritairement aux grandes entreprises. Nous avons vu dans le cas des faillites de Tours qu'il faut attendre les années 1930 pour voir quelques rares entreprises utiliser les feuillets mobiles. Il nous paraît donc évident que ces développements ne concernent que des grandes entreprises (du moins dans les années 1920 et 1930).

Robert Lefort n'est pas pour autant un praticien et il le reconnaît sans détour[275]. L'objet est clairement affirmé :

> « J'essayerai seulement de coordonner certaines des observations auxquelles je me suis livré en prenant connaissance de plusieurs systèmes qui s'offrent à mon choix comme au vôtre, et que nous restons libres, vous et moi, de rejeter tout simplement s'ils ne nous satisfont pas » (Lefort [1932a], p.73).

L'avantage principal du système centralisateur est expliqué très rapidement : il permet de diminuer le nombre d'erreurs et plus précisément les erreurs de transcription entre les différents journaux (Lefort [1932a], p.74-75). L'auteur expose longuement les modalités selon lesquelles on peut mettre en place la comptabilité par décalque. Il constate notamment les contradictions entre le système centralisateur et celui par décalque dans la mesure où le premier implique de recourir à des comptes collectifs, ce qui n'est pas compatible avec la comptabilité par décalque[276] (Lefort [1932b], p.132). L'article qui suit est la transcription d'un débat ayant eu lieu après la présentation faite par Lefort où Girard, un chef comptable présent dans l'assistance, prend longuement à parti Lefort[277]. Un dernier article de Charriaut [1932] prendra la défense de Lefort. De cet argumentaire, on voit que l'élément essentiel en faveur de la comptabilité par décalque reste toujours la diminution du nombre d'erreurs possible lors de la retranscription.

Cette argumentation recouvre partiellement celle mise en place pour justifier la centralisation des écritures[278]. Batardon la justifiait ainsi en 1910 :

> « 1° par la division rationnelle du travail comptable, elle permet d'obtenir cette clarté indispensable à la marche régulière des affaires, clarté qui faisait complètement défaut à l'époque où un journal unique était chargé d'exprimer sans autre ordre que l'ordre chronologique, la succession des diverses opérations effectuées ;

---

[275] « Nombre de professionnels, en effet, se sont forgé dans ce domaine une expérience dont je ne saurais me prévaloir pour ma part » (Lefort [1932a], p.73).

[276] Rappelons brièvement l'objet du système centralisateur : il s'agit de diviser les livres-journaux par grands thèmes (livres d'achat, livres de ventes, livres de caisse etc.). Lors de la centralisation des écritures, les comptes sont regroupés par grande catégorie. Il est évident que si le compte de la première écriture ne correspond pas à celui de la seconde, le système par décalque ne peut être utilisé. Lefort [1932b] expose trois « expédients » utilisés pour résoudre le problème : le compartimentage du grand-livre, c'est-à-dire la suppression de la centralisation remplacée par des catégories de comptes tellement générales qu'elles n'ont plus de sens (p.132-133), la multiplication de colonnes , c'est-à-dire la création d'une colonne débit fournisseurs, une débit clients, une débit comptes généraux (p.133-136) ou encore l'utilisation des journaux partiels comme des subdivisions des comptes collectifs (p.136-137). Lefort [1932b] expose ensuite deux systèmes qui lui semblent préférables où, en utilisant deux colonnes, il laisse une place pour le compte et une autre pour le sous-compte.

[277] Il commence ainsi son propos : « Permettez-moi de prétendre, Monsieur Lefort, que votre documentation est certainement incomplète. Je suis persuadé qu'un examen plus approfondi de la question vous eût permis de modifier de fond en comble et votre conférence et votre opinion » (Lefort [1932c], p.189).

[278] L'origine de la centralisation semble beaucoup plus ancienne. L'idée des comptes collectifs semble définie pour la première fois par Quiney [1817] si l'on en croit Reymondin [1909] (p.12). Faure [1924] nous indique que Quiney avait proposé ce système dès 1816 (p.140).

2° par l'emploi des comptes collectifs, elle diminue les chances d'erreurs, ou tout au moins, en localisant pour ainsi dire, les inexactitudes commises, elle en rend la recherche plus facile et plus rapide ;

3° les balances des comptes peuvent être établies très rapidement, sans qu'il soit nécessaire de recourir à un dépouillement long et fastidieux des grands-livres ;

4° elle permet d'obtenir une vérification rigoureuse et constante des écritures, par la division de la comptabilité en deux services distincts dont l'un, en centralisant périodiquement et par nature toutes les opérations, résume, complète et contrôle la comptabilité journalière ;

5° en débarrassant cette dernière d'une grande quantité d'écritures qu'il est inutile de traduire en détail au grand-livre, elle réalise une simplification notable et évite ainsi des pertes de temps toujours nuisibles ;

6° enfin, par l'emploi du système centralisateur, les résultats confidentiels obtenus se trouvent soustraits rigoureusement à toute indiscrétion quelle qu'elle soit. » (p.1-2)

Le passage est suffisamment éloquent : outre les gains de temps qui paraissent l'argument le plus évident (arguments 3 et 5), le contrôle du travail des *comptables* apparaît comme la principale préoccupation. Ce contrôle se fonde évidemment sur le postulat de l'efficacité de la division du travail (argument 1). Le contrôle par soi-même (argument 2) ou par autrui (argument 4) devient dès lors beaucoup plus facile, ce contrôle visant même à s'assurer in fine de la discrétion du *comptable* (argument 6). Toutefois, il ne s'agit là que d'un ouvrage et rien n'indique que la centralisation des écritures ait été appliquée pour ces raisons de contrôle. Toujours est-il que l'on peut penser que pour convaincre, il faut utiliser des arguments auxquels l'interlocuteur est déjà sensibilisé pour ne pas dire tout à fait favorable.

L'arrivée des feuillets mobiles avait suscité les mêmes arguments. En 1909, un professeur de comptabilité, Ketter, écrira dans la *Revue des sciences commerciales* :

« Que cette comptabilité soit un épargneur de temps, de travail et d'argent, cela est incontestable » (p.163).

Dernière innovation technique qui marque l'Entre-deux-guerres, l'apparition des machines comptables qui marque particulièrement les esprits[279]. Dans *Experta* toujours, Vieillard [1932a et b] décrit longuement le fonctionnement de ces machines. Il conclut sur leurs deux avantages principaux :

« La machines apporte une économie de temps et une diminution de la fatigue du personnel.

- Economie de temps, car le calcul à la machine est beaucoup plus rapide que le calcul manuel ; économie de temps aussi parce que la machine supprime les erreurs de calcul, et vous savez par expérience ce que coûte la recherche d'une erreur.

- Diminution de fatigue de l'opérateur : cela ne peut être contesté. Celui qui a dû calculer à la main pendant toute la journée sait d'avance quelle névralgie l'attend le soir. A ce point de vue,

> la machine transforme l'effort cérébral en effort physique, lequel est d'ailleurs entièrement supprimé par le moteur électrique qui est maintenant adjoint à presque toutes les machines » (Vieillard [1932b], p.XIX).

Comme Gardey [1995] l'avait noté, on retrouve deux arguments : l'un portant sur l'économie comportant lui-même deux sous-arguments (le premier sur le gain de temps stricto sensu et le second sur les erreurs ainsi évitées) et l'autre concernant l'amélioration des conditions de travail.

Les innovations techniques dont nous venons de parler ont donc toutes un point commun : elles correspondent aux mêmes préoccupations, à savoir la diminution des coûts et des erreurs dans les services comptables. Ceci nous paraît justifier la relative discrétion dont nous faisons preuve à leur propos dans notre travail. Elles ne constituent pas la cause du changement organisationnel, mais au contraire, ne font qu'accompagner le changement des préoccupations managériales, en les rendant plus visibles.

Dans ce chapitre, nous nous sommes intéressé aux structures de l'économie qu'affecte le changement épistémique mis en évidence au chapitre précédent : l'instruction, les associations, la presse professionnelle ou encore le rôle des ingénieurs-conseils et des experts-comptables participent tous d'un même phénomène, celui de la naissance d'un savoir de gestion. Ce dernier s'appuie sur un autre savoir, la comptabilité qui se diffuse au plus grand nombre et qui invente ses règles propres.

A travers ces différentes instances (instructions, associations, experts-comptables, ingénieurs-conseils, presse), on voit apparaître un savoir radicalement nouveau : il s'agit de donner au praticien des solutions concrètes à ses problèmes quotidiens. Le savoir de gestion ne tient désormais plus dans les pratiques ordinaires, il se situe désormais au-dessus.

[279] Pour une présentation des machines, comptables, voir Lair [1946], p.62-248.

Dans cette partie, nous avons cherché à mettre en évidence les évolutions qui traversent les savoirs comptables et de gestion. Le changement essentiel est la naissance d'un savoir de gestion, savoir autonome qui se détache progressivement des pratiques ordinaires. Cette rupture s'observe aussi bien dans le contenu du savoir (chapitre six) que dans les instances chargées de le diffuser (chapitre sept).

En guise de conclusion, nous voudrions illustrer cette rupture à partir d'un même fait : le détournement de fonds par le comptable. Le regard porté évolue au début du XIX^{e} siècle, confirmant la rupture mise en avant au chapitre six.

Au XVIII^{e} siècle, dans le cas de la manufacture de Sèvres, Sergène [1972] juge ainsi l'organisation comptable :

> « Comme la résidence du caissier à distance du centre d'activité de la manufacture était peu favorable à une bonne gestion comptable, et qu'il devait être malaisé au directeur résidant à Sèvres d'exercer un contrôle efficace sur les opérations du caissier habitant à Paris, l'arrêt du Conseil de 1770 ordonnait que le nouveau caissier serait tenu d'avoir sa caisse à Sèvres. Là se borna l'intervention royale : il n'y eut pas de désignation officielle du caissier royal et Marmet, sous-directeur fut provisoirement chargé de la caisse. Les déboires provoqués par Schonen auraient pourtant dû ouvrir les yeux et entraîner la mise en œuvre d'un contrôle suivi de la comptabilité : l'incroyable insouciance dont les responsables firent preuve explique, on le verra que la manufacture ait pu être mis au pillage peu d'années après la mort de Boileau » (Sergène [1972], tome 2, p.26).

Ce texte est intéressant à double titre : d'abord, par son aspect factuel qui nous éclaire sur l'organisation comptable : Marmet, l'ancien commis aux écritures, devient caissier. Dans l'épistémé du XVIII^{e} siècle, quoi de plus normal ? On promeut celui qu'on connaît et dont on se sent proche. S'il trahit, c'est qu'on ne le connaissait pas assez, qu'on n'avait pas de proximité suffisante avec l'individu. L'épistémé classique pense encore l'échec comme un décalage entre l'essence de l'homme et la représentation que l'on s'en fait.

Sur cette première réalité, Sergène porte le regard d'un historien de 1972 : il trouve sans surprise que l'organisation comptable n'est pas adaptée. Qu'aurait-il fallu faire selon lui ? Mettre en place un « contrôle suivi » selon ces propres termes, c'est-à-dire ne pas penser au décalage entre représentation et réalité. Au contraire, il aurait fallu agir sur l'homme, le contraindre par des techniques qui sont justement celles que l'épistémé précédente ne pense pas, ne peut pas encore penser.

Dans *César Birroteau* de Balzac, quand le notaire s'enfuit avec l'argent, c'est l'honnêteté du notaire qui est mise en cause. César Birroteau est présenté comme un personnage très naïf. « Il est presque trop bête : Claperon le dupe avec une facilité tout de

même excessive » nous dit André Wurmser dans sa préface (p.29). Derrière ce vol et la naïveté de la victime, se dissimule un constat simple : César Birroteau ne s'est pas assuré suffisamment des intentions du notaire. Il ne sait pas vraiment à qui il a affaire. Comme dans le cas de la manufacture de Sèvres, la fraude ne s'explique que par le décalage existant entre l'essence de l'individu (l'individu est bon ou mauvais) et la représentation que la société en offre. Pour se prémunir contre ce risque de décalage, il n'existe qu'une solution : côtoyer de près l'individu pour s'assurer de ses intentions.

Dans un ouvrage sur les sciences de l'administration commerciale paru en 1834, Bellay introduit un raisonnement caractéristique de la nouvelle épistémé :

> « La surveillance des chefs doit avoir pour objet non seulement la conservation de leur fortune, mais, nous le répétons, l'acquit de leur conscience. Combien pourrait-on citer de commis, d'une probité reconnue, lorsqu'ils sont entrés dans des maisons où il n'y avait point d'ordre, qui n'ont succombé et ne s'y sont pervertis que parce qu'ils ont été incités au vol, par des occasions trop multipliées » (p.505-506).

La fraude n'est donc plus forcément liée à l'essence de l'individu qui serait bonne ou mauvaise. Il est toujours question de bien et de mal, mais l'individu n'est plus seul mis en cause. L'ordre – il n'est pas encore question d'organisation – doit permettre d'éviter certaines situations. Autrement dit, ce n'est plus tant sur la nature de l'individu que l'attention se porte, c'est désormais sur les mécanismes permettant de pallier son éventuelle malhonnêteté ou défaillance.

Même constat, quand un caissier de la Caisse d'Epargne détourne des fonds à la fin du XIX^{e} siècle :

> « Tout se passe comme si le détournement de fonds était perçu en tant que symptôme d'une faiblesse d'organisation interne avant que d'être un acte délictueux, passible de l'action de la justice » (Américi [2005], p.210).

Là non plus, ce n'est plus l'individu qui est mis en cause, mais d'abord l'organisation. A travers elle, l'absence de division du travail est en cause. Si cet acte s'est produit, c'est que l'organisation était inexistante, à tout le moins insuffisante.

L'affirmation est plus péremptoire encore dans l'Entre-deux-guerres pour Reiser [1930] quand il écrit :

> « La fraude est presque toujours déterminée à son origine par l'absence d'un contrôle suffisant, jointe à l'imperfection du système comptable employé » (p.14).

La dernière partie montrera la cohérence de la nouvelle épistémé à travers l'articulation savoirs-pratiques.

QUATRIEME PARTIE : GERER LA COMPTABILITE A L'AGE MODERNE

> « Il y avait un nombre de guichets extraordinaire ; la cour, transformée en hall central, en était entourée : guichets grillagés, sévères et dignes, surmontés de belles plaques de cuivre, portant les indications en lettres noires. En somme, l'aménagement, bien que réalisé dans un local un peu étroit, était d'une disposition heureuse : au rez-de-chaussée, les services qui devaient être en relation suivie avec le public, les différentes caisses, les émissions, toutes les opérations courantes de banque ; et, en haut, le mécanisme en quelque sorte intérieur, la direction, la correspondance, la comptabilité, les bureaux du contentieux et du personnel. Au total, dans un espace si resserré, s'agitaient là plus de deux cent employés » (Emile Zola, *L'argent*, Folio, p.192).

Dans cette partie, nous mettrons en évidence la cohérence des savoirs et des pratiques à l'époque moderne. Nous poursuivrons le travail entrepris dans la seconde partie, mais en présentant un nouvel équilibre : à l'âge classique, le savoir venait de la pratique et y était destiné. Désormais, il s'en est émancipé : le savoir se construit hors de l'entreprise pour venir s'y imposer ensuite. Entendons-nous bien : il ne s'agit pas de dire qu'il n'y a plus de praticiens : Payen [1817], Godard [1827], Guilbault [1865] par exemple fourniraient de multiples contre-exemples. Ce que nous voulons signifier ici est différent : le fait de s'appuyer sur une pratique quotidienne ne suffit plus à assurer la légitimité du manuel. Il faut désormais proposer un système qui soit à la fois convaincant et original. L'équilibre ancien entre savoirs et pratiques s'en trouve modifié : le savoir n'est plus la simple conséquence des pratiques, il peut désormais permettre le changement.

Nous avions jusqu'alors insisté sur la problématique de la représentation qui sous-tendait l'ensemble des questionnements. Dans cette partie, nous montrerons comment l'homme entre progressivement au cœur des préoccupations. Comme dans la seconde partie, nous procèderons en trois temps en nous intéressant successivement à la technique (chapitre 8), au personnel (chapitre 9) et à l'organisation (chapitre 10). D'un point de vue temporel, notre propos se situe entre la fin du XIX^{e} siècle et l'Entre-deux-guerres.

Chapitre 8 : Une technique comptable normée[280]

> « Il affirmait qu'il avait inventé, pour calculer les revenus des bénéfices, un système de tenue des livres beaucoup plus clair et simple, inspiré de la méthode de Tarhoundjou Ahmet Pacha, dont il avait entendu parler par ses amis de la Chambre des Horaires. Mais il ne se contenta pas de cette invention, dont l'originalité et l'efficacité n'étaient guère évidentes, même à ses yeux » (Orhan Pamuk, *Le château blanc*, Folio, p.87).

Dans le chapitre trois, nous avons insisté sur les modalités pratiques selon lesquelles s'organisait la technique comptable : d'un côté des pratiques très inégales et de l'autre, un savoir dont la portée demeure encore limitée, mais finalement relativement aboutie. Cette différence s'explique assez aisément par l'étude de la tonalité des ouvrages comptables : l'auteur comptable tire sa légitimité de la pratique et il ne s'en éloigne que pour formuler des règles supposées la résumer. La finalité de ce savoir est essentiellement pédagogique, les auteurs comptables n'ayant pour la plupart ni la prétention, ni les moyens pour chercher à imposer son discours comme ayant la portée d'une vérité générale.

Dans le chapitre 6, nous avons insisté au contraire sur les mutations de ce savoir ainsi que sur celles des structures économiques et sociales. La conséquence de ces changements apparaît dans la deuxième moitié du XIX^{e} siècle : la technique comptable ne consiste plus à proposer au *comptable* une méthode qu'il sera libre ou non d'adopter. Au contraire, il s'agit d'imposer certaines pratiques comptables au nom d'un savoir fondé sur des théories. Dans ce chapitre, nous nous proposons de présenter les fondements de ces savoirs avant d'en examiner les conséquences sur les pratiques[281].

---

[280] Nous nous proposons ici de nous intéresser à la technique comptable en pointant notamment les changements matériels survenus dans le travail quotidien. Du fait de l'investigation historique sur une période où il reste peu de témoins, il s'est avéré difficile de reconstituer précisément plusieurs points : l'évolution des modes de calcul ou celle des supports. Il est toujours possible d'obtenir des indications générales mais nous aurions aimé qu'elles soient plus précises. La difficulté de trouver des sources pour comprendre la réalité des pratiques quotidiennes nous semble pouvoir expliquer ces limites. Ainsi, le travail récent de Gardey [2008], s'il avance des explications stimulantes, ne se fonde finalement que sur peu de sources de première main dans le cas français.

[281] Ce chapitre reprend des travaux effectués par différents auteurs. Comme l'a noté Delphine Gardey [1996] : « Il existe, en effet, une histoire de la comptabilité qui est surtout une histoire de la doctrine comptable ou de la pensée comptable » (p.3). Il s'agissait ici plutôt de reprendre des travaux déjà effectués pour montrer comment ils pouvaient s'intégrer à notre démonstration que d'effectuer un travail de recherche supplémentaire.

1. Des savoirs normalisateurs

Dans le chapitre 6, nous avions mis l'accent sur le changement de statut du lecteur : au XVIII^{e} siècle, c'est encore lui qui validait ou infirmait le savoir. Dans la première moitié du XIX^{e} siècle, une nouvelle logique émerge timidement : le savoir est désormais le fait de spécialistes que l'on a du mal, de prime abord à identifier précisément. Ce phénomène s'accentue dans la deuxième moitié du XIX^{e} siècle c'est-à-dire à la naissance la Société Académique de Comptabilité, au moment où la comptabilité s'intègre dans l'enseignement public. Nous allons revenir dans cette partie sur la normalisation en revenant sur les cas de la comptabilité commerciale et la comptabilité industrielle. Nous essaierons de montrer comment se constituent deux savoirs qui cherchent à peser sur les pratiques ordinaires des *comptables*.

1.1. Normaliser les comptabilités commerciale et industrielle ?

Dans deux de ses travaux, Yannick Lemarchand a analysé les tentatives infructueuses de normalisation comptable au XIX^{e} siècle : dans un article de 1994, il s'intéresse d'abord à Brochant de Villiers, qui tente d'imposer en 1807 le principe de fixité du capital (voir aussi Praquin [2005a]). Dans un autre article publié en 1995, il revient sur l'échec de l'unification des bilans entre 1880 et 1914. Ces travaux mettent l'accent sur un double phénomène : d'un côté, l'absence de réglementation publique sur la manière de tenir les comptes et de l'autre, l'existence d'un débat (chez les juristes comme chez les *comptables*) qui conclut généralement à la nécessaire normalisation de la comptabilité. Nous nous proposons de revenir brièvement sur ce débat en montrant comment il a pu structurer la pensée des auteurs comptables[282].

En 1845, Helfenbein pose ainsi la problématique de la normalisation comptable :

> « Nous avons remarqué que la classification adoptée, souvent peu rationnelle et toujours différente d'une compagnie à l'autre présente de grandes difficultés pour ces comparaisons. Non seulement les compagnies ne suivent pas les mêmes errements pour l'exposition de leur bilan ; mais encore la plupart changent de mode à chaque publication, ce qui exige pour leur

[282] En parlant d'épistémé à propos de la normalisation de la comptabilité commerciale, nous ne cherchons pas à nier le poids des contingences et plus particulièrement ici celui des scandales financiers dans les évolutions. Ce que nous voulons signifier est la cohérence dans l'articulation savoirs/pratiques à partir du XIX^{e} siècle. Les réponses qui se construisent placent une conception de l'homme en leur centre en cherchant à peser sur le travail comptable au quotidien. Que ces réponses dépendent d'un contexte économique, social et culturel, soit. Mais, ce que nous voulons montrer ici, c'est la cohérence des différentes réponses (au niveau de la technique, du personnel et de l'organisation) entre elles.

> examen une étude que peu de personnes sont en état de faire : ce serait déjà un progrès de les ramener à plus d'uniformité sous ce rapport. » (p.6).

Il ne faut pas perdre de vue qu'Helfenbein est teneur de livres en chef de la compagnie de chemin de fer de Saint-Étienne à Lyon. Il semble donc bien placé pour percevoir les problèmes que peut poser une comptabilité non normalisée (on parle alors d'uniformisation). Notons au passage la singularité du raisonnement : le savoir comptable n'est plus soumis comme précédemment à la libre appréciation de chaque praticien. A en croire Helfenbein, la technique comptable doit s'imposer à tous pour pouvoir être comprise de la façon la plus fiable possible. Autrement dit, ce sont les utilisateurs des comptes (actionnaires, créanciers, salariés etc.) qui doivent être mis au centre. Il ajoute même :

> « Ces dissemblances témoignent de l'insuffisance de la méthode en usage dans le commerce, et des efforts que les compagnies font pour se créer une comptabilité appropriée aux besoins de leur industrie » (p.7).

Même si Helfenbein ne le dit pas aussi clairement (le peut-il compte tenu de sa situation ?), il suggère qu'une comptabilité qui n'est pas normalisée, peut être sinon truquée, du moins peu représentative de la réalité (il parle d'une « classification […] peu rationnelle »). La question que pose Helfenbein ne porte plus sur la capacité de la comptabilité à décrire la réalité. Elle concerne maintenant la nécessaire uniformisation des pratiques et de la présentation des comptes. Les scandales financiers à répétition au cours du XIX^{e} siècle ne feront qu'accentuer, on s'en doute, le poids de la problématique. Quelques années auparavant, les préoccupations de Brochant de Villiers paraissaient similaires : il s'agissait de peser sur les pratiques comptables des entreprises en essayant de limiter la diversité des pratiques (Lemarchand [1994]).

Pour que cette uniformisation prenne corps, encore faut-il que les auteurs s'accordent autour d'un certain nombre de points de doctrine. Jusqu'aux années 1880 cependant, les points de convergence restent rares comme en témoignent quelques auteurs qui n'hésitent pas à publier des ouvrages entiers destinés à décrédibiliser des auteurs concurrents : Pigier[283]

[283] Voici par exemple ce qu'il écrit de Vannier : « Quoi qu'en dise cet auteur, il y a quelque chose à inventer en tenue de livres. On n'a point encore donné le dernier mot de la science des comptes, et tant qu'on ne l'aura pas fait, nous ne saurions nous défendre, pour notre part, « de la manie des innovations »… surtout lorsque nous voyons toutes les méthodes parues jusqu'à ce jour, celles même qui se proclament les meilleures, n'ont été « composées dans le cabinet que par des hommes étrangers au commerce, qui raisonnent la tenue des livres en arithméticiens sur des opérations qu'ils rêvent sans tenir compte de ce qui arrive quand on est à l'œuvre » » (p.63-64)

[1860] et Beauchery[284] [1864] en fournissent de bons exemples. Néanmoins, après le premier Congrès comptable de 1880, une nouvelle période s'amorce.

L'ouvrage de Léautey et Guilbault [1889] est à cet égard central. Les qualités intrinsèques de l'ouvrage (Degos [2005]) et la clarté du propos ont sans doute largement contribué à expliquer son succès. Entre 1889 et 1914, de nombreux auteurs revendiqueront l'héritage de Léautey et Guilbault explicitement comme Faure[285] [1897], Andoyer[286] [1898], Bournisien[287] [1909] ou implicitement comme Barré[288] ou Edom[289] [1911]. Sur cette période, on ne trouve pas – à notre connaissance – d'auteurs remettant explicitement en cause leur pensée, ce qui paraît confirmer leur influence. Il faut dire qu'Eugène Léautey utilise sa légitimité pour promouvoir l'unification des bilans qui va de pair avec la professionnalisation (Lemarchand [1995], p.16).

L'échec du mouvement n'empêche pas la problématique de la normalisation comptable de revenir dans l'Entre-deux-guerres de façon plus indirecte via l'instauration de l'impôt sur le revenu[290]. Le mouvement continuera dans les années 1930 et 1940 pour aboutir aux plans comptables de 1942 et 1947.

Les détails de ces différents mouvements nous intéressent ici peu finalement. Ce qui nous importe est la régularité avec laquelle cette problématique de la normalisation comptable s'installe à partir du milieu du XIX^{e} siècle comme une problématique récurrente.

Celle-ci se prolonge notamment dans les manuels comptables. Dans la seconde partie, nous avions insisté sur les arguments auxquels les auteurs avaient recours pour expliquer que leur système était le meilleur. Nous avons montré dans la troisième partie que de telles justifications étaient moins nombreuses au XIX^{e} siècle. Dans l'Entre-deux-guerres, les

---

[284] Voici la liste des auteurs que Beauchery attaque : Joly, Cornet, Doublet, Fedix, Prévostini, J.-P. Milton, F.-S. et Ortlier, L. Chevalier, A. Ridoux, L. Moulin-Collin, Garnier de Langres, A Rion, L^{s} Deplanque, Jules Gravades, E. Seneca, Ed. De Granges, J.-E. Queulin, P.A. Bochet.

[285] « Bien des définitions de ce mot [NDLA : comptabilité] ont été proposées. La meilleure nous paraît être celle-ci, dont l'idée première revient à MM. Léautey et Guilbault » (note de bas de page, p.292)

[286] « Nous devons dire, en terminant, que nous nous sommes inspiré, en plusieurs endroits, des travaux de MM. E. Léautey et A. Guilbault, auteurs qui ont élevé la comptabilité à la hauteur d'une science » (p.VIII)

[287] « Je suis heureux de rendre hommage au remarquable ouvrage de MM. Léautey et Guilbault, intitulé « La Science des Comptes ». Les premiers, ces auteurs ont nettement défini la Comptabilité et donné un classement rationnel des comptes. » (p.3)

[288] Suite aux critiques de Léautey et Guilbault, ce dernier change sa définition de la comptabilité dans les rééditions de ses manuels des années 1890.

[289] Il ne fait pas référence à Léautey et Guilbault mais parle de sciences des comptes (voir p.178 par exemple).

[290] Les artisans et les agriculteurs en étaient exclus tout comme les commerçants faisant moins de 300000 francs de chiffre d'affaires (ils étaient encore soumis au régime du forfait « par mesure de simplification » comme le rappelle le Larousse commercial (p.387-388)).

ouvrages comptables se présentent comme des évidences qui se suffisent à elles-mêmes[291]. Le silence entoure presque toujours les autres modes de comptabilisation en dehors de ceux présentés par les manuels. Dans les ouvrages aux ambitions théoriques, la finalité de l'ouvrage est affirmée d'emblée comme chez René Delaporte [1936] :

> « Cet ouvrage expose, en raccourci, une doctrine rationnelle des comptes, fondée sur la réalité économique de l'activité d'une entreprise, dans son aménagement, ses éléments et son dynamisme.
>
> Nous avons établi nos principes rationnels, sur la loi du mouvement des opérations et de leurs valeurs, en tenant compte de leurs grandeurs arithmétiques : réalités mesurables.
>
> C'est l'énoncé positif des lois de la comptabilité et du bilan dans un enseignement réaliste et scientifique » (préface)

La tonalité de Delaporte apparaît assez nette et se situe clairement dans la deuxième épistémé mise en évidence dans le chapitre six. Même en l'absence de normalisation, des pratiques communes se diffusent (l'amortissement par exemple, cf. Lemarchand [1993]) et les marges de liberté laissées au *comptable* diminuent d'autant.

La comptabilité commerciale est l'objet d'un savoir qui se veut de plus en plus normalisateur, mais la comptabilité industrielle connaît pour des motifs différents la même évolution. Comme pour la comptabilité commerciale, le prestige de Léautey et Guilbault va aussi influer sur la normalisation de la comptabilité industrielle. Berland, Boyns et Zimnovitch [2002] écrivent ainsi que

> « l'exposé des principes et mécanismes de la science comptable eut une fonction d'intimidation, en creux avons-nous dit, car les difficultés inhérentes à la méthode rebutèrent le profane et ses théoriciens s'appliquèrent à lui donner une figure scientifique qui acheva d'en imposer » (p.185).

Le mouvement commence avec les maîtres imprimeurs en 1898 (Lemarchand et Le Roy [2000], p.89) même s'il n'aboutit pas. La problématique revient dans l'Entre-deux-guerres dans les années 1920 via la Cegos, émanation du patronat français (Lemarchand et Le Roy [2000], p.92-95). Si la normalisation de la comptabilité commerciale obéit à des préoccupations fiscales ou de protection de l'actionnaire, il n'en va pas de même dans le cas de la comptabilité industrielle. Comme le rappelle Bouquin [1995b] citant Detoeuf :

> « Il y a peut-être des méthodes meilleures que celles que nous proposons : je supplie qu'on les oublie, et qu'on se dise : la CEGOS, section technique de la Confédération générale du

[291] Il est difficile d'analyser la littérature comptable de l'Entre-deux-guerres comme celle du XIX^{e} siècle. Il faudrait en effet distinguer les ouvrages comptables ordinaires (ceux de Dumarchey [1933] ou de Delaporte [1936] par exemple) des manuels scolaires beaucoup plus nombreux (parmi les ouvrages les plus réédités, Faure [1930], Demur [1937], Cator [1938], Lamoril [1938]).

> Patronat français, propose un langage. L'ordre, condition du succès, veut qu'on adopte ce langage » (p.68).

Le calcul des coûts était alors supposé déterminant dans la fixation des prix de vente. Autrement dit, il s'agissait de limiter la concurrence en se mettant d'accord sur les prix de revient et par conséquent sur les prix de vente dans une période délicate pour la plupart des entreprises.

Comme pour la comptabilité commerciale, la liberté laissée au *comptable* demeure limitée. Elle l'est tellement que Berland, Boyns et Zimnovitch [2002] rappellent que nombre d'ingénieurs calculaient les coûts en marge du calcul des *comptables*.

1.2. Normaliser les comportements quotidiens

A côté de la technique intellectuelle, c'est l'ensemble des pratiques quotidiennes du *comptable* que l'on cherche à normaliser. Dans un travail qui n'a guère connu de prolongements, Delphine Gardey [1996] s'est intéressée à celles-ci. Il ne s'agit pas ici de revenir en détail sur les différents changements que recense Gardey, mais plutôt de les lister pour ensuite en analyser les conséquences.

Les savoirs qui pèsent sur le quotidien sont nombreux : ils commencent par ceux relatifs à l'écriture. On retrouve ainsi des manuels comme celui de Cassagne [1882] spécialement destiné aux futurs employés de bureaux. On peut recourir à plusieurs styles[292], tout étant codifié : « la forme des éléments, les proportions, la distance entre les lettres, la taille et la position de la plume » (Gardey [1996], p.5).

Le calcul entre aussi dans le bureau : il existe depuis le XVIII^{e} siècle les tables de calcul du sieur Barrême. Les manuels d'arithmétique existaient déjà. La nouveauté vient des premières machines à calculer qui apparaissent à la fin du XIX^{e} siècle (Gardey [1996], p.8 et Gardey [2008], p.203-204), allégeant ainsi le travail quotidien.

Au niveau plus matériel, beaucoup d'auteurs suggèrent d'utiliser des systèmes de fiches qui se développent dès le début du XX^{e} siècle (Haendel [1912], p.23, Jourdain [1919], p.37-39, Lepain et Grandville [1919], p.184-224, Chavigny [1920], p.83-95, Jourdain [1922], p.32-38 ou Crête [1944], p.122-123). L'instauration de ces systèmes est aussi un moyen de contrôler l'espace en limitant les déplacements du personnel.

Les livres comptables changent à la même époque. A la place de grands livres pesant plusieurs kilos, difficilement mobiles et reposant sur des pupitres, plusieurs auteurs (Faure et

[292] Il montre à l'aide de modèles divers modes d'écritures : l'écriture anglaise (penchée), la plus courante, l'écriture ronde ou l'écriture italienne (légèrement penchée) etc.

Rachou [1906] par exemple) suggèrent de recourir à des petits volumes permettant « la coprésence des employés sur un même « ouvrage » » (p.17). Cette technique sera bientôt connue sous le nom de « feuillets mobiles[293] » et leur regroupement sera appelé « méthode centralisatrice[294] ».

Le passage aux feuillets mobiles relève de la même préoccupation que la mécanisation : il s'agit d'être toujours plus efficace, comme en témoigne Batardon [1911] :

> « Les avantages du Grand-Livre à feuillets mobiles sont nombreux, mais tous concourent en définitive à ce triple résultat : économie considérable de temps, clarté dans la marche générale des écritures, facilité d'exécution du travail comptable » (p.25).

Enfin, le droit à travers le Code du Commerce de 1807 impose la tenue d'un certain nombre d'ouvrages que nous rappelle Gabriel Faure :

> « Les commerçants doivent avoir (Code de commerce, art.8 à 17) :
> Un livre-journal, sorte de procès-verbal permanent de leurs opérations ;
> Un copie de lettres pour garder le double des lettres qu'ils envoient ;
> Un livre d'inventaires sur lequel, une fois par an au moins, ils copient le relevé général de leur situation » (p.169-170).

Le contrôle se fait a posteriori lors de l'éventuelle faillite. Le syndic provisoire doit remettre au juge un rapport[295] dans lequel figurent notamment les circonstances de la faillite, un bilan sommaire et une appréciation sur la tenue des livres, informations rendues obligatoires par le Code du Commerce. Il est évidemment complexe de savoir dans quelle mesure l'arsenal répressif (Labardin [2007]) a pu amener les commerçants à modifier leurs pratiques.

Enfin, il faut faire mention de la mécanisation comptable qui se diffuse rapidement dès l'Entre-deux-guerres. Outre la presse professionnelle de l'époque, de nombreux ouvrages en prônent l'usage sans guère de réserves. Citons à titre d'exemple Jourdain [1922], (p.39-40), Bricard [1927] (p.129-138), Le Mercier [1929] (p.133), Le Larousse Commercial (Collectif [1930], p.471-473), Ponthière [1935], Crète [1944] (p.104-110), Chevalier [1945] (p.127-179) etc.

---

[293] La comptabilité par feuillets mobiles consiste simplement à substituer au grand-livre ordinaire un grand livre classeur où l'on peut insérer des feuillets mobiles, d'où son nom. Faure [1924] nous indique que Quiney avait proposé ce système dès 1816 (p.140). Faure paraît néanmoins excessif quand il affirme que « leur emploi est bientôt devenu quasi général » (p.140).

[294] « On entend par centralisation le procédé comptable qui consiste à diviser les écritures chronologiques en plusieurs journaux partiels dont le contenu est périodiquement dépouillé et repris dans le journal général ; celui-ci reçoit le nom de journal « central » en raison du rôle qui lui est assigné » (Faure [1924], p.174). On peut donc faire de la centralisation sans feuillets mobiles, mais plus difficilement l'inverse.

[295] Le syndic de faillite est choisi par le juge de la faillite pour examiner objectivement la situation. En pratique, il s'agit souvent d'un expert-comptable ou d'un juriste ayant des connaissances comptables. Sur la procédure de faillite prévue par les lois de 1807 et 1838, cf. notamment Richard [2005], p.573.

1.3. La problématique des frais généraux d'administration[296]

A mi-chemin entre les techniques intellectuelles et les techniques plus matérielles figure la problématique des frais généraux d'administration. Pour des raisons évidentes, elle fait partie des techniques intellectuelles. Mais, elle fait aussi partie de normalisations plus matérielles, puisque le *comptable* qui calcule les frais généraux d'administration, par son travail, contribue à se contrôler lui-même.

Pendant longtemps, la littérature a insisté sur les salaires insuffisants des *comptables*. On retrouve par exemple cet argument chez des auteurs comme Ricard[297] [1724], Dombasle[298] [1824], Dezarnaud de Lézignan[299] [1825]. Au début du XX^e^ siècle, dans les revues comptables, le discours reste similaire : un article anonyme de 1910 constate à regret la baisse des salaires lors de la première décennie du XX^e^ siècle :

	Appointements de début	Appointements normaux
De 1890 à 1900 (Revue Gauthier septembre 1901)	250	400
De 1900 à 1905 (Revue X, juin 1906)	175	300
De 1905 à 1909 (Revue X, février 1910)	150	250

Tableau 9 – Appointements mensuels des *comptables*

Pourtant, face à la constitution des services comptables qui viennent augmenter les frais généraux, la revue *Mon bureau* met en question l'importance des frais généraux administratifs dans la bonne gestion de l'entreprise[300]. Dans un numéro d'octobre 1909, un premier article pose directement le problème :

> « Quels sont vos sujets de préoccupation ?
>
> Si vous êtes patrons, ils sont d'arriver à faire beaucoup de besogne sans augmenter outre mesure vos frais généraux, de pouvoir contrôler facilement votre maison, de la bien tenir en main, de voir clair, de savoir toujours où vous en êtes et d'augmenter votre chiffre d'affaires » (Anonyme [1909a], p.51).

---

[296] Il ne s'agit pas de s'intéresser à la problématique des frais généraux en soi. Ils posent historiquement des problèmes réels de définition et de répartition dans le calcul des prix de revient et d'autres que nous l'ont parfaitement analysé (Zimnovitch [1997], p.94-124). Ce qui nous importe ici est différent : dans quelle mesure l'identification, la mesure et la présentation des frais généraux d'administration comptable (c'est-à-dire ceux relatifs au service comptable) ont pu peser sur leur organisation ?

[297] « On peut mettre dans la seconde classe, les erreurs qui proviennent de l'avarice de ceux qui pour épargner un honnête salaire à un habile teneur de livres, veulent les tenir eux-mêmes ou les faire tenir par des jeunes gens qui n'y entendent rien. » (p.2-3).

[298] « On voit que ce n'est pas là l'objet d'une dépense énorme, et je suis intimement convaincu que, dans toute ferme d'une importance approchant de celle de Roville, le salaire d'un commis serait payé, annuellement, seulement par l'économie qu'on obtiendrait, par ce moyen, sur la consommation des fourrages et des grains qu'on destine aux bestiaux, et qui donnent lieu en général à une dilapidation effroyable de la part des valets, sans aucun avantage pour les bêtes » (p.125-126).

[299] « Souvent un faux calcul d'économie égare le négociant, au point de faire courir sa préférence à celui qui demande le moins » (p.I-II).

[300] Mon bureau apparaît suffisamment représentative de ce mouvement vers la « modernité » du bureau pour que Gardey [1995] se fonde largement dessus (voir notamment p.749).

Le message est répété régulièrement comme en témoigne le paragraphe suivant :

> « Mais aujourd'hui que la lutte commerciale, aussi bien pour les grandes affaires financières que pour le petit négoce, devient plus âpre et plus acharnée, c'est d'une impérieuse nécessité pour un chef d'entreprise que d'être constamment à l'affût des idées nouvelles, susceptibles de diminuer le coût de son organisation administrative » (Ramacher [1910], p.200).

Quelques années plus tard, la revue des frères Ravisse édite une brochure d'un certain Haendel [1912] qui pose tout aussi crûment la question :

> « Posons à un de ces dirigeants quelques questions et que, sans faire de recherches, il y réponde :
>
> Quelle est la proportion actuelle de vos frais généraux, de salaires, de voyages, etc… avec le chiffre de vos affaires ?
>
> Cette proportion est-elle ascendante ou descendante comparativement aux années qui précèdent ?
>
> Les fluctuations que vous constatez portent-elles sur un chapitre particulier, ou sur plusieurs, ou sur tous ? Sur lesquels ?
>
> Les expliquez-vous, les justifiez-vous par des avantages corrélatifs, ou des circonstances inévitables, ou par un accroissement ou une diminution de tel compartiment de votre production ? » (p.5-6).

Face à ces questions qui s'appuient sur une réalité qu'il ne s'agit pas de nier, mais qui existe déjà à la fin du XIX^{e} siècle[301], la revue propose une réponse :

> « Quel est le chef de maison qui n'ait eu à lutter contre la lenteur des recherches, l'impossibilité de mettre la main de suite sur un document ou une pièce, la manie de certains employés de créer de petits systèmes personnels à côté du système général, que seuls ils arrivent à comprendre et qui ne produisent que paperasses, bouquineries inutiles et chaos général, et ce ne sont là que de faibles exemples des milles difficultés, des vices peut-on dire qui arrêtent la marche et l'essor d'une affaire, augmentent considérablement les frais généraux et diminuent d'autant les bénéfices s'ils ne les annihilent complètement » (Anonyme [1909b], p.56).

A la lecture de ce paragraphe, on comprend une des justifications de l'existence même de la revue : il s'agit de proposer de nouvelles solutions qui permettront une meilleure organisation de l'entreprise. Il suffit de consulter les numéros de la revue avant 1914 pour voir comment le programme est rempli. Ainsi, un certain Cotterau [1909] fait-il l'apologie d'un jeune homme réorganisant son entreprise (p.90). Quelques mois plus tard, c'est Ravisse [1910] enthousiaste qui, revenant d'une visite de bureau, s'en fait l'apologue dans un article de la revue (p.138-140).

---

[301] L'exemple de la Société Générale (Bonin [2006]) montre que dans une grande banque, la problématique des frais généraux est déjà très présente à la fin du XIX^{e} siècle.

Les remarques précédentes peuvent apparaître comme assez générales. Toutefois, Haendel [1912] n'hésitera pas à proposer des solutions concrètes à la question des frais de bureau. Après avoir présenté un classement « scientifique » (p.7) en huit catégories, il donne quelques pistes pour les réduire. Voici par exemple ce qu'il écrit pour les fournitures de bureau :

> « L'économie à réaliser sur la consommation des fournitures de bureau n'est pas à négliger, loin de là. A première inspection, il ne s'agit que de petites sommes. L'examen du total en fin d'année prouve que, en réalité, il y a là une source de très grosses dépenses. L'analyse de chacune d'elles démontre que la restriction est non seulement possible, mais surtout nécessaire. Depuis le crayon noir, fixe ou copiant, bleu, rouge, vert, que chaque employé bien outillé tient à avoir à sa portée, il est surprenant de constater combien la vie d'un crayon est courte, combien peu de vieillards on rencontre parmi eux, si ce n'est dans le carnet de la blanchisseuse ou dans la pochette du commissionnaire. Qui écrira les mémoires d'un crayon ? En continuant par les buvards, les enveloppes avec et surtout sans entête, jusqu'aux imprimés, memoranda, carnets, etc., etc…, le gaspillage est à l'état chronique. […]
>
> Il y a cependant un moyen classique qui n'étant pas communément employé, mérite que je m'y arrête.
>
> Etablir de petites fiches de la dimension de 1/8 de page in-4° avec la mention en caractère gras : « Bon de fourniture » et ne livrer ou ne permettre d'acheter aucune fourniture de bureau, même un crayon, surtout un crayon, sans que ce « bon » soit signé de l'employé consommateur et visé par le chef de service ou le directeur. L'obligation seule d'avoir à demander un nouvel outil est déjà une contrainte capable de réfréner le gaspillage » (p.22-23)

La coexistence de ces différents savoirs appelle deux remarques. D'abord, nous avons séparé pour des commodités de présentation les aspects relatifs à la technique, au personnel et à l'organisation. Néanmoins, ces trois éléments apparaissent dans la réalité quotidienne indissociables aussi bien dans les pratiques que dans les savoirs. Comment, par exemple, dissocier l'évolution de l'organisation du travail de l'apparition des feuillets mobiles ?

La deuxième remarque tient au poids croissant du savoir dans les changements observés. Jusqu'au début du XIX^{e} siècle, la technique paraissait étonnamment stable. Quand un changement intervenait, il se diffusait lentement non sans susciter quelque méfiance. A partir du milieu du XIX^{e} siècle, les changements se multiplient. Mais à chaque fois désormais, on trouve des personnes (plus ou moins intéressés) assurant la promotion de ces nouvelles techniques. Exactement comme Foucault qui constate dans l'*Histoire de la sexualité* « une multiplication des discours sur le sexe, dans le champ d'exercice du pouvoir lui-même » (p.26), le discours de la nouveauté managériale n'est plus porté par d'obscurs auteurs

aujourd'hui oubliés, comme ce fut le cas au début du XIX[e] siècle[302]. Au contraire, les auteurs les plus marquants de la période (Gabriel Faure[303], Léon Batardon[304], René Delaporte par exemple) sont justement ceux qui, d'une façon ou d'une autre, s'approprient ce discours. Reste à voir dans quelle mesure ces changements influent sur les pratiques quotidiennes.

2. Des pratiques comptables normalisées

Nous nous proposons d'examiner les conséquences nées de l'irruption de ces nouveaux savoirs dans les pratiques des entreprises. Il ne s'agit pas de soutenir le fait que, par exemple, la méthode de calcul des prix de revient de la CEGOS s'est imposée instantanément à l'ensemble des entreprises. Ce serait évidemment absurde. Les changements interviennent à des rythmes différents ne serait-ce qu'en raison des spécificités des différentes branches ou de l'histoire propre de chaque entreprise.

Ce que nous voulons montrer, en lien avec les parties précédentes, c'est que le savoir pèse désormais sur le quotidien du *comptable* via les instances identifiées au chapitre sept (l'éducation, les associations, les ingénieurs-conseils, les experts-comptables et la presse de gestion). Le changement comptable n'est plus un phénomène purement interne à chaque entreprise. Les pressions bancaires pour la mise en place d'une comptabilité commerciale, celles de la CEGOS pour la comptabilité industrielle peuvent en être à l'origine. Mais l'origine peut en être aussi un modèle extérieur comme Ford dans le cas de Renault (Zimnovitch [1997]). Il n'y a pas que le changement à être guidé par l'extérieur : sa mise en œuvre est également le fait de personnes extérieures (experts-comptables ou ingénieurs-conseils) à l'entreprise que l'on juge plus aptes à faire passer ce changement[305].

Il ne s'agit pas, encore une fois, de nier l'impact des facteurs économiques, en l'occurrence la crise de 1929 qui met de nombreuses entreprises en difficulté. La réaction à cette crise aurait pu être de remettre en cause les changements comptables des années

---

[302] Il suffit pour s'en persuader de comparer le nombre d'éditions que connaissent Degrange ou Vannier face à un innovateur comme Payen.

[303] Zimnovitch [1997] note à son propos qu'il enseigna à l'Ecole Centrale où Saint-Gobain recruta dans les années 1920 nombre de ces ingénieurs (p.267). Il conclut : « quel qu'ait pu être le degré d'implication de ce dernier dans la réalisation du rapport [NDLA : il s'agit d'un rapport prévoyant une nouvelle méthode de calcul des coûts], son influence y est vérifiée » (p.268).

[304] Ce dernier est l'auteur en 1910 d'un ouvrage sur la méthode centralisatrice. Dans l'Entre-deux-guerres, cet avocat s'intéressera aux liens entre le droit des affaires et la comptabilité au travers de nombreux ouvrages.

[305] Evidemment l'entreprise garde toute latitude pour adopter ou non ce changement. La nouveauté tient dans le recours à une personne extérieure pour proposer de nouvelles solutions, autrement dit dans l'idée, apparemment contre-intuitive, que le mieux placé pour changer les pratiques dans l'entreprise ne se situe pas à l'intérieur mais à l'extérieur.

précédant la crise en lui imputant celle-ci. Or, la presse de l'époque (*Experta* par exemple[306]) et les professions libérales s'accordent au contraire pour expliquer que l'on ne pourra résoudre cette crise qu'en adoptant des « méthodes modernes ». Si donc, on reste dans la même *épistémé*, c'est parce que les instances chargées de diffuser et d'imposer ce savoir sont suffisamment influentes pour faire apparaître les solutions qu'elles portent en elles comme des réponses crédibles au contexte économique.

2.1. La normalisation des pratiques comptables

La normalisation de la comptabilité commerciale est encore timide comme le note Hubert Bonin [2000] dans son histoire des banques françaises de l'Entre-deux-guerres :

> « Le secret des affaires domine encore largement, notamment au niveau des myriades de sociétés familiales en nom collectif » (p.198).

Il ajoute plus loin, citant un propos de l'époque :

> « Un bilan, ça se fait sur mesure, comme un complet ! Le parfait comptable est celui qui fait dire au bilan exactement ce que désire son patron. Il y a des bilans de gala et des bilans de ville, des bilans chics et des bilans bohèmes. Et vous savez que les gens les plus cossus ne sont pas les mieux habillés » (p.200).

Néanmoins, il y a une amélioration :

> « L'Entre-deux-guerres permet au mouvement d'ouverture des bilans, déjà entamé avant-guerre, de se poursuivre » (p.197).

Face à ces difficultés, les banques mettent en place des retraitements comptables comme l'illustre Nicolas Praquin [2005b] dans le cas du Crédit Lyonnais à la fin du XIX^{e} siècle : « la comptabilité a une ambition stratégique, la réduction des risques » (p.45).

L'autre élément frappant est l'émergence d'un nouveau champ de savoir au sein de la comptabilité visant à débusquer les fraudes : Monginot[307] [1867], Reiser [1930], puis Jenny et Niedermeyer[308] [1932]. Autrement dit, puisque les entreprises ne suivent pas les normes implicitement définies (par les manuels, les banques etc.), on cherche à construire un savoir technique qui permette de déceler les décalages à la règle (voir les exemples de Praquin [2005b]).

---

[306] Dans l'éditorial de janvier 1934, non signé, on lit : « EXPERTA, en prônant l'ordre dans l'entreprise, en mettant en valeur les méthodes modernes d'organisation, d'administration, de contrôle, en contribuant à faire régner l'esprit comptable, joue son rôle modeste, mais dont chacun reconnaît la réelle portée dans le concours d'efforts tendant au « relèvement économique », au mieux-être général. » (p.2)

[307] En comparant les ouvrages, on observe la construction progressive de ce contrôle : chez Monginot [1867], la détection des erreurs et des fraudes ne constitue qu'une partie de l'ouvrage quand elle constitue l'objet même de l'ouvrage de Reiser [1930] et Jenny et Niedermeyer [1932]. De même, chez Monginot [1867], le contrôle ne s'effectue qu'a posteriori et uniquement sur un plan technique quand Reiser [1930] et Jenny et Niedermeyer [1932] insistent sur la dimension préventive du contrôle, notamment à travers les aspects organisationnels.

Le phénomène de normalisation des pratiques semble plus patent en matière de comptabilité industrielle. La thèse d'Henri Zimnovitch [1997] permet de mesurer la diffusion du savoir comptable en la matière[309]. Par exemple, Saint-Gobain mettra beaucoup de temps à changer ses pratiques définies en 1872. Une première proposition de modification en 1933 restera sans suite et il faudra attendre un deuxième rapport en 1939 pour voir entamer une réforme qui aboutira en 1946 avec la mise en place de la méthode des sections homogènes (p.264-283). Dans le cas de Péchiney, le calcul du prix de revient est un enjeu public depuis la Première Guerre Mondiale[310] (p.326-328). Les exemples de Berliet et de Renault font ressortir les spécificités de ces entreprises en même temps qu'un constat similaire : partout, d'une façon ou d'une autre, de nouvelles méthodes de calcul des prix de revient apparaissent, fondées sur un savoir encore disparate (les méthodes diffèrent) mais omniprésent.

2.2. La normalisation des comportements quotidiens

Les travaux portant sur le quotidien du *comptable* (l'écriture, le calcul[311], la mécanisation, les livres comptables) sont plus rares, aussi allons-nous nous y attarder plus longuement. Pour cela, nous nous sommes appuyé sur l'étude de 250 dossiers de faillite dont les modalités sont expliquées dans Labardin [2007].

Il est forcément difficile d'observer l'évolution en matière d'écriture dans la mesure où il est difficile de faire la part entre ce qui relève de l'amélioration, c'est-à-dire d'une écriture mieux comprise par les contemporains, et ce qui relève de changements dans l'écriture elle-même. Néanmoins, la comparaison de deux livres (voir pages suivantes) permet de tirer quelques conclusions sur la forme.

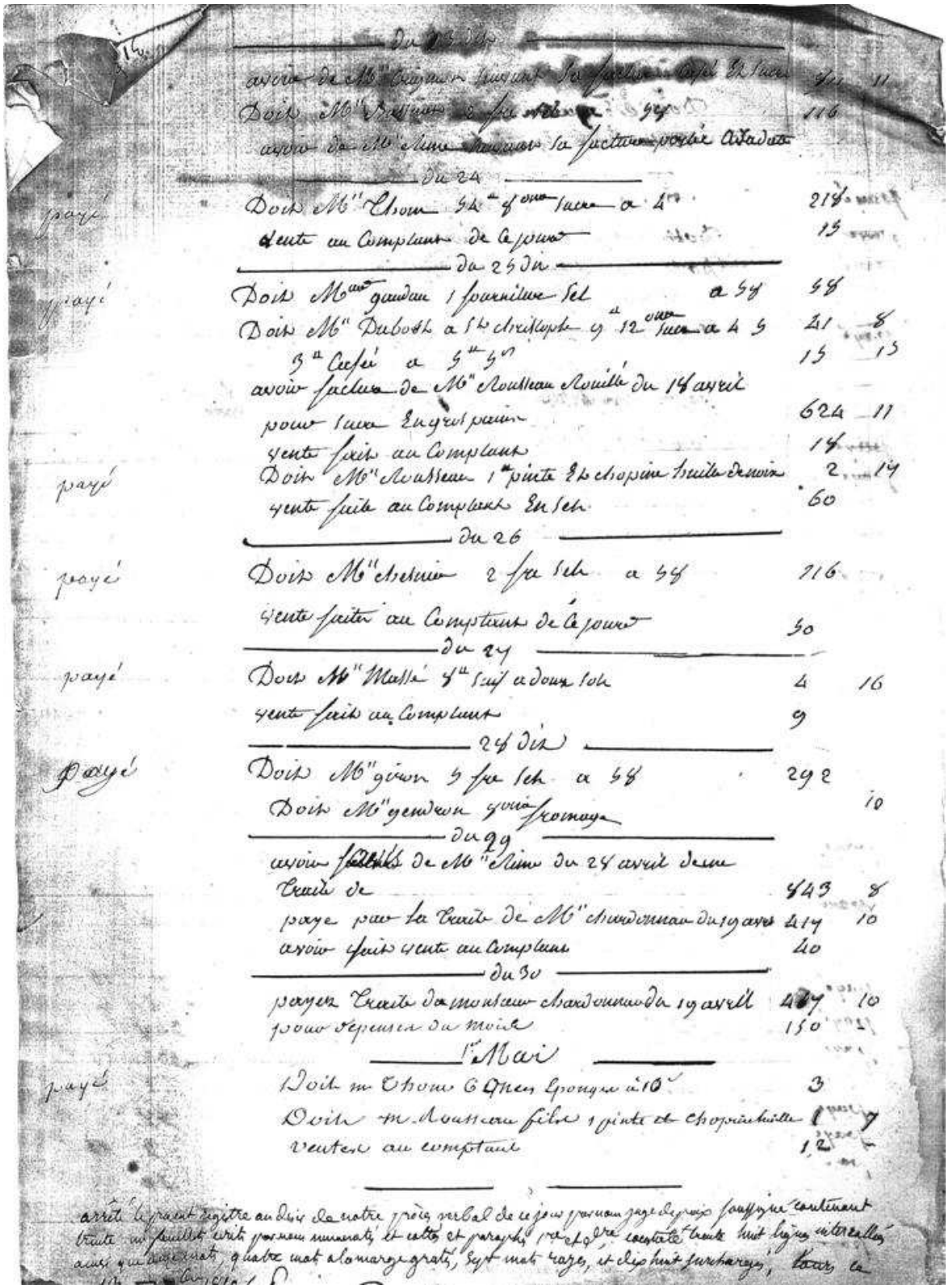
---

[308] Cet ouvrage est une traduction de l'allemand effectuée par Reiser !

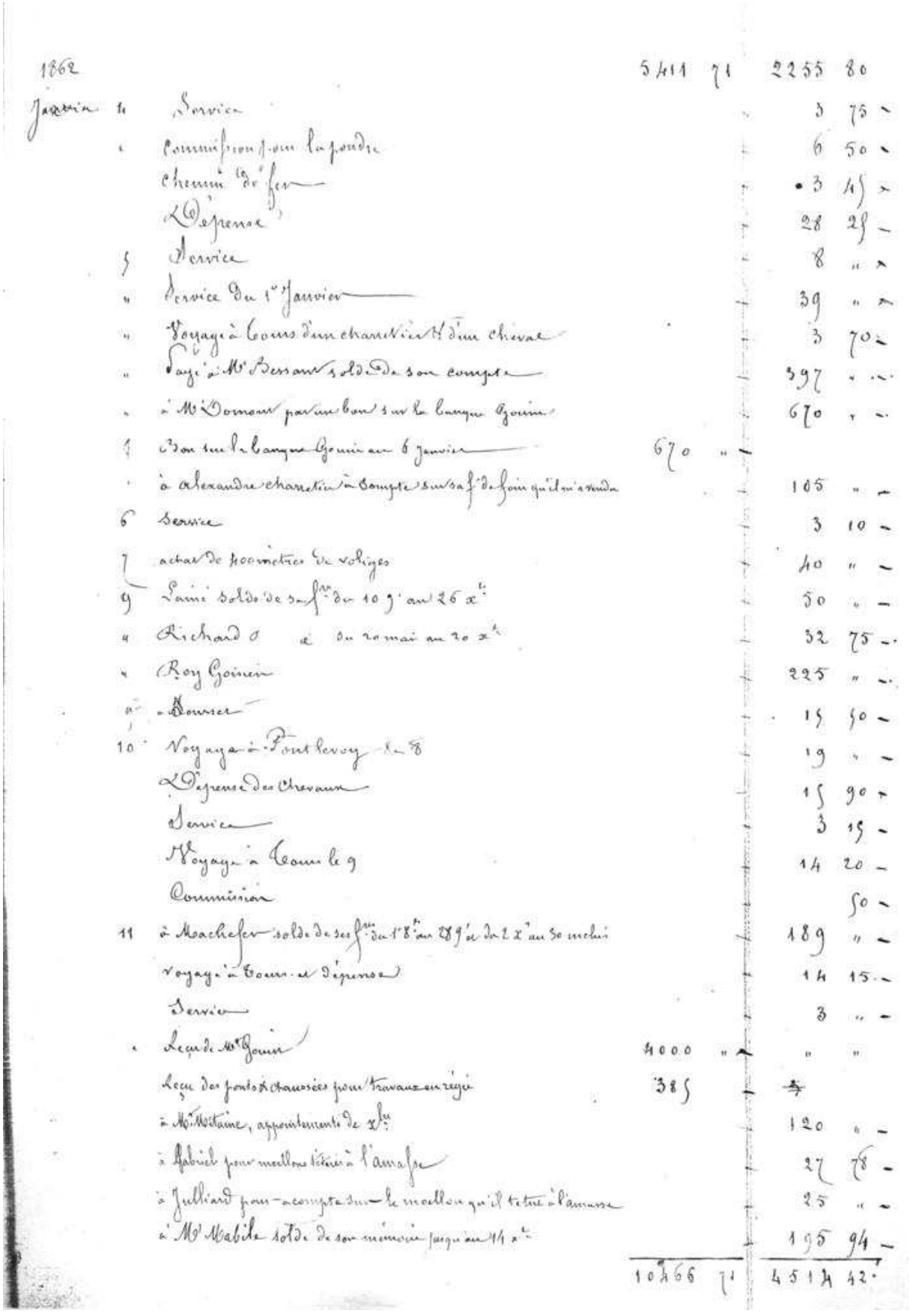
[309] Il ne s'agit pas de refaire un travail, mais de chercher dans les exemples les traces des multiples interventions extérieures dans les pratiques comptables.

[310] Sur la montée de la problématique de l'organisation dans l'Administration durant la Première Guerre Mondiale et l'Entre-deux-guerres, cf. Rials [1977].

[311] Voir Gardey [2008], p.195-196 qui reprend l'analyse de Warwick sur l'utilisation du calcul dans le commerce.



Document 2 – Journal du sieur L.-D. (1808-1810)



1862 — 5411 71 — 2255 80

Janvier 1 Service — 3 75
" Commission pour la poudre — 6 50
Chemin de fer — 3 45
Dépense — 28 25
5 Service — 8 " —
" Service du 1er janvier — 39 " —
" Voyage à Cours d'un charretier et d'un cheval — 3 70
" Payé à Mr Bernard solde de son compte — 397 " —
" à Mr Donnon par un bon sur la banque Gouin — 670 " —
7 Bon sur la banque Gouin au 6 janvier — 670 " —
" à Alexandre charretier à compte sur sa fe de foin qu'il m'a vendu — 105 " —
6 Service — 3 10
7 achat de boucheries de voliges — 40 " —
9 Saint soldé de sa fe du 10 9bre au 26 xbre — 50 " —
" Richard o de 20 mai au 20 xbre — 32 75
" Roy Gouin — 225 " —
" Bourse — 15 50
10 Voyage à Pont levoy le 8 — 19 " —
Dépense des Chevaux — 15 90
Service — 3 15
Voyage à Cour le 9 — 14 20
Commission — 50
11 à Moncheser solde de ses fes du 18bre au 28 9bre de 2 x au 50 inclus — 189 " —
voyage à Cour et dépense — 14 15
Service — 3 " —
" Reçu de Mr Gouin — 4000 " — " "
Reçu des ponts et chaussées pour travaux en régie — 385 — —
à Mr Mitaine, appointements de x fes — 120 " —
à Gabriel pour meilleur retour à l'amasse — 27 78
à Julliard pour acompte sur le meilleur qu'il retire à l'amasse — 25 " —
à Mr Mabile solde de son mémoire payé au 11 xbre — 195 94

10466 71 — 4513 42

Document 3 – Journal du sieur Ca. (1864)

Nous disposons du journal du sieur L.-D.[312], un épicier qui fit faillite à Tours en 1810. Nous n'avons aucun autre document relatif à celle-ci. Le journal couvre la période 1808-1810. Nous disposons aussi du livre de comptes du sieur Ca.[313], marchand de bois et placages, qui fit faillite en 1864. Le passif est un peu plus élevé que la moyenne des passifs du Tribunal de Tours au milieu du XIX^{e} siècle (12035 francs). Le syndic de faillite note que « Ca. en fait de comptabilité commerciale avait une main courante, un journal pour les travaux de menuiserie, un livre journal pour le commerce de bois de placage et un grand livre. La tenue des livres, eu égard à la position est satisfaisante ».

Dans le premier cas, il s'agit de simples feuilles qui sont reliées par un fil. La présentation prévoit une colonne à gauche où figure la mention payé, ce qui devait permettre au commerçant de séparer le moment de l'engagement de celui de la dépense ou la recette effective. Au centre, figure l'intitulé de la dépense ou de la recette. Les lignes sont toutes précédées de la mention « doit » ou avoir » et il s'agit évidemment de partie simple. Entre chaque compte, un trait est tiré à moins que les opérations ne se fassent le même jour. Au-dessus de ce trait, figure la date. Enfin, à droite ne figure qu'une seule colonne pour le montant du doit ou de l'avoir. Globalement, l'écriture paraît plutôt soignée et le livre semble assez facile à suivre.

Dans le second cas, les comptes sont bien tenus. Le livre de comptes qui nous est parvenu[314] paraît de bonne qualité : c'est un livre broché (il est acheté à une librairie classique d'éducation située à Amboise) et l'écriture est assez lisible. Les opérations sont enregistrées par ordre chronologique et les colonnes séparent clairement les dépenses des recettes et enfin, des totaux sont faits en bas de chaque page[315].

Il semble déjà qu'il y ait une amélioration sensible dans la tenue des écritures : en effet, là où les comptes étaient tenus sur des feuilles volantes au début du XIX^{e} siècle[316], des livres spécialement conçus pour la comptabilité sont vendus au milieu du XIX^{e} siècle. Maurice Dequeker, le fondateur de la revue *Experta* et le propriétaire des papeteries des méthodes modernes, déclinera ses offres dans sa revue. Dans un catalogue qui s'étoffe année

[312] 3U3 304. Archives départementales d'Indre-et-Loire.
[313] 3U3 302. Archives départementales d'Indre-et-Loire.
[314] Il semble qu'il s'agisse de la main courante désignée par le syndic de faillite.
[315] Il semble que l'on puisse écarter l'hypothèse d'une reconstitution a posteriori des livres comptables : l'encre utilisé change régulièrement et l'écriture devient de plus en plus serrée et penchée à l'approche de la faillite, comme s'il pressentait la catastrophe arriver.
[316] Aucun travail à grande échelle n'a été effectué dans le contexte français. Sur le contexte américain, voir Wootton et Wolk [2000]. Voir aussi Gardey [2008], p.178-181.

après année, la papeterie des méthodes modernes commercialise plusieurs centaines de modèles au milieu des années 1920[317].

Les rapports de faillite de l'Entre-deux-guerres confirment l'évolution suggérée ci-dessus. Au XX^e^ siècle, nous n'avons pas d'exemples de livres de comptes dans les faillites enregistrées au tribunal de Tours, mais les rapports des syndics de faillite attestent d'un changement. Les feuillets mobiles ou la méthode centralisatrice se diffusent lentement chez les faillis, à commencer par les plus importants. Les rapports mentionnent 6 cas sur 201 rapports pour les feuillets mobiles et 8 cas sur 201 pour la méthode centralisatrice[318]. Les entreprises concernées coïncident sans grande surprise avec les plus gros passifs comme le montre ce tableau :

Montant des passifs	Faillis utilisant la méthode des feuillets mobiles		Faillis utilisant la méthode centralisatrice		Nombre total de faillites	
	En valeur absolue	En pourcentage	En valeur absolue	En pourcentage	En valeur absolue	En pourcentage
- de 5000 francs	0		0		61	30,34%
5001 – 10000 francs	0		1	12,5%	35	17,41%
10001 – 50000 francs	0		2	25%	54	26,87%
+ de 50000 francs	6	100%	5	62,5%	27	13,43%
Inconnu	0		0		24	11,94%
Total	6		8		201	

Tableau 10 – Faillis du Tribunal ayant recours aux feuillets mobiles et à la méthode centralisatrice d'après les rapports des syndics de faillite dans la juridiction du Tribunal de Tours (1913-1935)

Sans pouvoir en être sûr, il est probable que les remarques des syndics de faillite aient fini par peser dans les pratiques courantes. Prenons le cas d'un certain Be. qui fait deux fois faillite dans l'Entre-deux-guerres : une première fois comme vendeur d'extincteurs en 1925 et une deuxième fois comme agent de recouvrement de créances en 1934. Lors de la première faillite le syndic constate qu'il « possède quelques carnets de poches d'entrées et sorties, des factures, etc. »[319] pour toute comptabilité. Nous ignorons le détail du jugement, mais lors de sa deuxième faillite, sa comptabilité est alors tenue par un comptable[320].

[317] Il est difficile de citer une source pour les publicités. Mais, dans de nombreux numéros de la revue *Experta*, au dos de la revue, figure une publicité pour des registres comptables vendus par l'Imprimerie de Dequeker.
[318] Il est difficile de savoir avec exactitude si les faillis utilisent ou non les feuillets mobiles ou la méthode centralisatrice quand les syndics se contentent d'une appréciation générale sur la qualité de la tenue des comptes. Par conséquent, il est probable que plus de 3 à 4% des faillis aient recours à ces méthodes.
D'autre part, le nombre relativement faible ne doit pas surprendre : nombre de faillis sont des petits commerçants dont on peut difficilement attendre qu'ils soient au fait des dernières innovations techniques.
[319] 3U3 302. Archives départementales d'Indre-et-Loire.
[320] 3U3 302. Archives départementales d'Indre-et-Loire.

Les syndics de faillite n'incitent pas seulement les individus à tenir des comptes, mais à s'assurer qu'ils les tiennent suivant les règles que prescrit la loi. Contrairement aux usages du XIX^{e} siècle, les syndics commencent à lister les livres tenus par les faillis, ce qui nous permet de mieux comprendre la réalité des pratiques. Sur les 201 rapports, seuls 132 nous indiquent précisément les livres tenus : 36 faillis tiennent un grand-livre, 55 un livre-journal (29 tenant les deux)[321]. Ce sont évidemment dans les plus grosses faillites que l'on a le plus de chance de retrouver une comptabilité proche de celle préconisée par les manuels. Là aussi, tout porte à croire que l'usage du grand-livre et du livre-journal s'est largement diffusé[322].

2.3. Du sujet à l'objet : les normalisations du calcul des frais généraux

La multiplicité des exemples qui vient d'être donné ci-dessus peut à la fois sembler importante et imprécise dans la mesure où les sources secondaires sont – trop ? – souvent mobilisées. Nous voudrions conclure ce chapitre en évoquant l'évolution intervenue dans le calcul des frais généraux à partir de deux exemples : celui de Saint-Gobain entre 1860 et 1906 et celui de Pont-à-Mousson dans l'Entre-deux-guerres.

Les frais généraux sont en effet un instrument privilégié d'enquête dans la mesure où ils donnent une image de la vie des services comptables. Le cas de Saint-Gobain illustre les difficultés que connaissait l'ancienne épistémé à contrôler les individus autrement que par la confiance. En effet, à partir du moment où le nombre de *comptables* ne permet plus un contrôle individuel, l'organisation paraît singulièrement démunie.

La simple observation de l'évolution des frais du personnel suffit à s'en convaincre. Les chiffres proviennent des rapports annuels sur les frais généraux[323] remis au Conseil d'Administration entre 1860 et 1906. L'étude de ces documents permet de suivre les frais généraux d'Administration Centrale année par année. Ce n'est malheureusement pas le cas pour les frais généraux des établissements[324]. Le classement de ceux-ci est encore sommaire : on ne distingue pas les différents services entre eux. On se contente de classer les frais par nature. Dans le tableau suivant, nous avons donc retenu trois indicateurs : les frais généraux

[321] Sur le détail de ces chiffres, cf. Labardin [2007]
[322] Le fait de tenir un simple livre-journal en 1864 rend sa tenue des livres « satisfaisante » selon l'expression de l'époque. A l'inverse, dans l'Entre-deux-guerres, un individu tenant un simple livre-journal se voit simplement considéré comme « répondant au vœu de la loi ».
[323] 4B41 à 4B98. Archives Saint-Gobain.
[324] Soit ils apparaissent une année et disparaissent l'année suivante, soit ils ne sont présentés que partiellement suivant des distinctions peu compréhensibles (production et commercialisation par exemple).

de personnel qui sont isolés dans le rapport sur les frais généraux, les frais de fonctionnement[325] et le chiffre d'affaires[326].

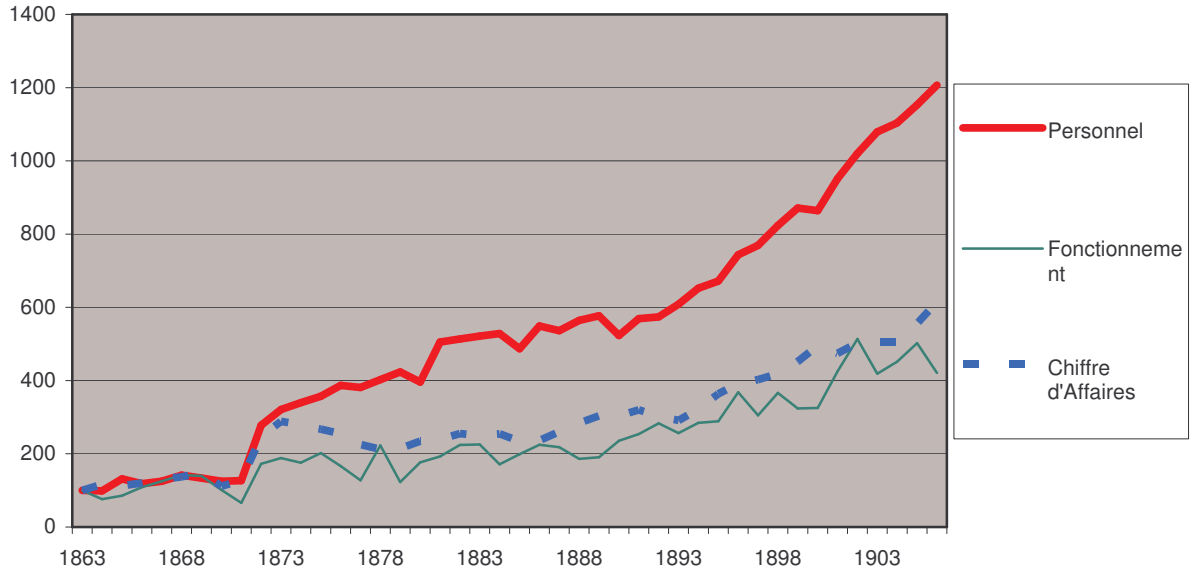


Tableau 11 – Evolution des frais de personnel, des frais de fonctionnement et du chiffre d'affaires entre 1863 et 1906 (base 100 en 1863)[327]

Il apparaît que les frais de personnel augmentent bien plus rapidement que les deux autres variables. Qui décide de cette évolution ? Le Conseil d'Administration ne peut ignorer celle-ci puisque c'est lui qui prend les décisions concernant l'emploi, les salaires et les gratifications[328]. Même si ces rapports sont assez brefs et ne reflètent pas la tenue des débats, on peut noter deux types de cas : d'abord, le remplacement des employés qui est quasi automatique[329] (le débat porte alors sur le choix du remplaçant qui n'est pas toujours immédiat[330]) ; le second cas est le recrutement d'un nouvel employé. Des expressions vagues (« les besoins du service ») servent de justifications et suffisent à convaincre le Conseil[331]. La hiérarchie comptable paraît donc en mesure d'imposer des changements en terme de recrutement.

Mais, l'apparente amélioration de la qualité de ces rapports ne doit pas dissimuler les nombreuses *cachotteries* concernant le coût des services comptables : ainsi, le coût des loyers

[325] Ils regroupent le chauffage, l'éclairage, les fournitures de bureau, les ports de lettres et les couvre-voyages.
[326] Concernant les données relatives au chiffre d'affaires, cf. Daviet [1983], tome V, p.1631, 1638 et 1639.
[327] Le détail des chiffres est disponible dans l'annexe 11 au tableau 13 bis.
[328] Voir par exemple, les tableaux de gratifications p.68, 4B19. Pour l'emploi dans les bureaux, voir 2B1 p.168. Archives Saint-Gobain. Fombonne [2001] confirme notre propos dans un cas plus général : « les décisions d'embauche, de salaires, d'affectations, de sanctions, etc. restent du ressort du conseil d'administration » (p.49).
[329] Voir par exemple, en mai 1859, 2B1, p.178. Archives Saint-Gobain.
[330] Voir par exemple, en février 1860, 2B1, p.263. Archives Saint-Gobain.
[331] Voir par exemple, en mai 1859, 2B1, p.168. Archives Saint-Gobain.

disparaît en 1869 mais réapparaît en 1883. Nous savons par ailleurs[332] que l'Administration Centrale a déménagé en 1880, donc cette diminution des coûts est peut-être due à un déménagement vers un bâtiment, propriété de Saint-Gobain. Mais, toujours est-il qu'un silence pudique entoure cette disparition[333]. A l'inverse, quand il s'agit d'expliquer la hausse brutale des frais généraux, des raisons convaincantes peuvent être avancées[334]. Des frais en hausse répétée apparaissent sans justification (les frais d'assurance par exemple).

Ainsi, il apparaît qu'au milieu des frais généraux, le Conseil d'Administration connaisse quelques difficultés à apprécier le bien fondé de certaines dépenses. Une option, très tôt retenue est d'envoyer une mission sur place. Ainsi, en est-il décidé le 9 juin 1859 en ce qui concerne le bureau de Stolberg[335]. Deux employés seront licenciés. L'autre option retenue est la création d'un inspecteur de la comptabilité[336] le 16 avril 1875.

Que retenir du cas de Saint-Gobain ? Tout simplement que l'entreprise a les plus grandes difficultés à maîtriser l'augmentation des effectifs de son siège. Que le Conseil d'administration soit tout puissant est une réalité, mais les modalités de calcul des frais généraux permettent difficilement à celui-ci de connaître et de contrôler la réalité des pratiques. On pourrait écrire que le *comptable* apparaît encore comme sujet dans l'élaboration des comptes. La technicité et l'importance des rapports sur les prix de revient rendent le contrôle du fonctionnement quotidien de plus en plus difficile par le seul Conseil d'Administration.

Le cas de Pont-à-Mousson dans l'Entre-deux-guerres illustre au contraire l'adéquation des modes de contrôle à la situation. Dès 1921, les dirigeants s'inquiètent de la situation et lancent un concours pour proposer de nouvelles réponses à cette problématique[337].

Les frais généraux apparaissent toujours trop importants et il faut les diminuer. Mais pour cela, encore faut-il les connaître avec précision. Aussi, assiste-t-on à un affinement des techniques de calcul des frais généraux. Il y a là, disons-le tout de suite, quelque chose

---

[332] C 4-4. Conseil du 19 février 1880, indiquant le déménagement rue Sainte-Cécile. Archives Saint-Gobain.
[333] 4B46. Archives Saint-Gobain.
[334] 4B48, p.41. En dessous des frais généraux d'Administration Centrale, figure l'explication suivante de la hausse des coûts : « les primes du directeur des glaceries pour 1872 savoir […] 26613,10 figurait dans l'état de 1872. Auparavant, ils étaient déduits du compte de profits et pertes. Le traitement de M. Biver de 30000 f. figure également sur l'état de 1872. Auparavant, ils étaient répartis entre Saint-Gobain, Stolberg et Paris. Son indemnité de logement de 8000 f., maintenant supprimée, figurait seule sur l'état de l'Administration Centrale. Le traitement de M. Fain de 25 000 f. figurait en 1871 seulement pour 10 000 dans les frais d'Administration Centrale. La prime de M. Fain, maintenant supprimée, était déduite du compte de profits et pertes » (p.41). Archives Saint-Gobain.
[335] 4B1, p.183, 187 et 213. Archives Saint-Gobain.
[336] 2B6, p.120. Archives Saint-Gobain.
[337] 25496. Archives Pont-à-Mousson. Des extraits figurent au chapitre 10.

d'assez paradoxal. Les calculs des prix de revient avaient été mis en place pour connaître exactement le coût exact de chaque produit, s'assurer que ce coût n'était pas trop important et, éventuellement, localiser l'origine du surcoût. A cette fin, des comptables et des teneurs de livres avaient été embauchés. Et voici, que dans l'Entre-deux-guerres, ces mêmes outils sont utilisés, non plus pour surveiller les ouvriers mais les employés eux-mêmes, au premier rang desquels figurent les *comptables*[338]. Ces derniers en arrivent donc à produire des chiffres qui permettront ensuite de s'auto-contrôler…

Et pourtant, à en croire le rédacteur en chef de *La comptabilité et les affaires*, Berran, dans un article qui est consacré à Camille Cavallier, le *comptable* ne représente pas un coût inutile :

> « La comptabilité rationnelle, bien organisée par des techniciens compétents et bien comprise par des chefs d'entreprise avisés, peut aider dans une large mesure à faire des bénéfices, à créer de la richesse !
>
> Comme ces déclarations diffèrent de l'accusation si souvent portée contre la comptabilité par des industries et des commerçants incapables d'utiliser convenablement un instrument aussi utile, de bonne gestion. « Frais généraux inutiles ! » déclarent ces ennemis de l'ordre et de la méthode. « Frais généraux productifs, si vous savez les utiliser intelligemment ! leur répond un grand chef de l'industrie française … et il n'est pas seul à juger ainsi »[339]

On voit donc émerger un discours sur l'utilité de la comptabilité et des *comptables* que la majeure partie des revues professionnelles reprendront. A côté de ces discours, les pratiques apparaissent bien différentes comme on l'a vu ci-dessus. L'employé est perçu comme étant paresseux et travaillant peu pour ce qu'il est payé[340].

Les calculs de répartition des frais généraux s'affinent sur la période : depuis le début du XX^{e} siècle, les frais généraux étaient calculés par nature. En 1928, le calcul se fait par service[341], puis en 1930, dans chaque service, le calcul se fait à nouveau par nature[342]. Autrement dit, très tôt, le calcul est suffisamment fin et permet d'identifier l'origine des coûts. Le premier calcul de frais généraux par service donne les résultats suivants :

---

[338] La période donne l'impression d'une superposition du contrôle du travail des employés (avec la création de cloisons vitrées par exemple) et des employés eux-mêmes (avec la surveillance des couloirs par exemple). Les deux phénomènes nous ont paru relever de la même logique.
[339] 63. Archives Pont-à-Mousson.
[340] Voir le chapitre suivant.
[341] 18858. Archives Pont-à-Mousson.
[342] 63. Archives Pont-à-Mousson.

	Nombre d'employés	Somme	Par employé
Comptabilité générale, caisse et titres	60	748 509	12 470
Mines	13	208 234	16 020
Commercial	110	1 290 027	11 730
Transports	18	267 370	14 850
Secrétariat Général, Statistiques, Courrier, Téléphone, Archives	22	279 649	12 710
Secrétariats Président Direction Générale, Personnel et Bibliothèque	16	197 420	12 340
Participations, Contrôle fiscal	8	100 745	12 590
Exploitation rurale	3	52 954	17 650
Domaine	4	46 075	11 520
Service d'ordre	16	143 173	8 950
S.C.D.U. Nancy et P-à-M, Approvisionnements	64	796 746	12 450
Imprimerie	1,5	19 401	12 930
Personnel en formation	2,3	27 295	11 870
Total	338	4477598	12350

Tableau 12 – Coût des différents services administratifs du siège en 1928[343]

Ces calculs de coût ne sont pas de simples chiffres alignés sans cohérence. Ils caractérisent aussi une surveillance accrue des *comptables*. Dans un dossier[344], on note une correspondance entre la famille Michelin et les dirigeants de Pont-à-Mousson en date du 8 novembre 1924. Il s'agit de voir comment contrôler les frais de voyages, les Michelin expliquant aux dirigeants de Pont-à-Mousson leur mode de contrôle.

Le 3 mars 1928, ce sont les communications téléphoniques qui sont en cause :

> « Les communications téléphoniques coûtent maintenant extrêmement cher. On ne doit donc se servir du téléphone qu'en cas d'absolue nécessité. »[345].

La volonté de contrôle semble s'accentuer la même année, le 28 octobre, quand la direction ordonne un nouveau classement dans les frais généraux, qui vise à pouvoir mieux identifier les dépenses de chaque service :

> « Vous devez refaire la ventilation des frais généraux non plus par chapitres de frais généraux, mais par service, les frais d'un service étant eux-mêmes subdivisés en : frais de personnel, frais de fournitures de bureaux, frais de poste, télégraphe, téléphone, frais de voyages, frais de publicité et de journaux, frais de chauffage, frais d'éclairage, frais de nettoyage […]
>
> La surface des passages, des couloirs, des escaliers, toilettes etc… devra elle-même me semble-t-il être répartie entre chaque service proportionnellement aux surfaces qu'ils occupent respectivement »[346]

[343] Dossier Frais généraux sociaux. 63. Archives Pont-à-Mousson. Tous les calculs du tableau sont faits en 1928.
[344] 63, dossier « Comptabilité résultats ». Archives Pont-à-Mousson.
[345] Dossier Frais généraux. 63. Archives Pont-à-Mousson.
[346] Dossier Frais généraux. 63. Archives Pont-à-Mousson.

Trois ans plus tard, ce sont les frais d'agence qui sont surveillés comme l'attestent ces deux courriers :

> « D'après le rapport de Gusshor Verband des frais de ventes de 1930, on peut tirer les conclusions que les allemands doivent avoir un service d'exportation bien moins coûteux que le nôtre »[347] (17 juin).
>
> « M. Léon me montre les frais généraux, notamment les frais d'agences. L'affaire de Gênes coûte beaucoup trop cher »[348] (28 août).

L'année suivante, ce sont les dépenses de chauffage qui sont en cause en plein hiver, le 13 janvier :

> « Je reçois votre note donnant des chiffres sur le chauffage des bureaux. Je trouve ces dépenses énormes. J'espère bien qu'en 1931-32, nous allons faire des économies considérables, non seulement en quantités, grâce à vos économiseurs, mais aussi en prix »[349].

L'énumération de ces notes et remarques pourraient donner l'impression d'un acharnement. A l'échelle quotidienne, celles-ci restent toutefois assez exceptionnelles. Elles dénotent néanmoins une nouvelle préoccupation qui était absente à Saint-Gobain à la fin du XIX^{e} siècle.

Reste une question : à quoi tient l'absence relative de cette préoccupation à la fin du XIX^{e} siècle à Saint-Gobain alors que Pont-à-Mousson y accorde un intérêt plus marqué ? De toute évidence, l'histoire des entreprises est différente, Pont-à-Mousson se montrant plus réactif aux modes managériales à la fin du XIX^{e} et au début du XX^{e} siècle. Néanmoins, le problème nous paraît dépasser la simple opposition entre deux entreprises. Elle recouvre l'opposition de deux époques : dans le cas de Saint-Gobain, les décisions relatives au personnel sont encore le fait du Conseil d'Administration et, a posteriori, il est facile de voir que ce mode de direction permet difficilement de contrôler le personnel. Dans le cas de Pont-à-Mousson, la gestion du personnel de bureau est confiée à un ancien militaire, Trémeau, qui prend les décisions importantes. Dans cette optique, un calcul des frais généraux devient réellement pertinent : à Saint-Gobain, les membres du Conseil d'Administration devait étudier chaque année un rapport sur le prix de revient dépassant parfois la centaine de pages. Autrement dit, il était difficile de suivre au quotidien le coût des services de bureau. A l'inverse, en décentralisant les décisions, il devient possible de suivre ceux-ci avec plus de précisions. L'étude de l'évolution de la technique comptable s'avère donc indissociable de celle du personnel et de l'organisation comptable.

---

[347] Dossier Frais généraux. 63. Archives Pont-à-Mousson.
[348] Dossier Frais généraux. 63. Archives Pont-à-Mousson.
[349] Dossier Frais généraux. 63. Archives Pont-à-Mousson.

La comparaison des cas de Saint-Gobain et de Pont-à-Mousson permet de mettre en évidence les usages différents du savoir : dans le premier cas, le calcul des frais généraux vise encore à décrire la réalité globale. Le *comptable* est encore quelqu'un d'important qui échappe au contrôle que sous-tend le calcul systématique des coûts. A l'inverse, dans le cas de Pont-à-Mousson, le calcul des frais généraux doit permettre d'agir et de rectifier les difficultés rencontrées. Autrement dit, le *comptable* devient lui-même l'objet du contrôle qu'il est supposé exercer sur autrui. Néanmoins, le système du calcul des coûts n'est qu'un élément parmi d'autres de contrôle du travail de bureau.

En guise de conclusion, nous voudrions revenir sur cette articulation savoirs-pratiques. Au XVIII^{e} et au début du XIX^{e} siècle, l'ordre paraît clairement établi : les pratiques sont laissées à la libre appréciation des négociants, des industriels ou des commerçants. Les savoirs ne sont là que pour refléter la réalité, la transmettre aux générations futures. La place de l'auteur comptable y est limitée, sa légitimité venant de sa proximité avec le commerce.

Dans ce chapitre, nous avons essayé de montrer l'inversement de la relation : ce n'est plus la pratique qui fait le savoir, mais le savoir qui construit la pratique. Les auteurs comptables influents (Faure, Delaporte etc.) élaborent une large série de techniques qu'ils proposent ensuite aux entreprises. Ces changements sont portés par un même discours dont les revues se font l'écho. La trajectoire d'un article de Fernand Léger [1925] illustre parfaitement les modalités par lesquelles les savoirs pèsent sur les pratiques :

> « Pourquoi la comptabilité ne jouit pas, le plus souvent de la considération dont elle devrait être entourée ?
>
> D'abord se dit comptable qui veut. […] Quoi d'étonnant, dès lors, que les situations dressées soient souvent fausses, par suite d'une mauvaise coordination des comptes, qu'elles soient remises avec des retards leur enlevant tout intérêt, et que, présentées sous une forme comptable, c'est-à-dire à peu près incompréhensible pour un chef de maison qui n'est généralement pas un praticien de la comptabilité, elles aient à ses yeux un caractère aussi peu sympathique que possible.» (p.2).

Ici, l'auteur pose la question pour pouvoir ensuite montrer les limites des pratiques actuelles. Il produit en même temps une description suffisamment vague pour que tout le monde puisse s'y reconnaître et en même temps offre une réponse au problème posé à la fin de son article :

> « Le graphique parle aux yeux, et il parle d'une façon si limpide, qu'il est impossible de se méprendre sur ce qu'il dit. […] Ces comparaisons mensuelles ne pourront vraiment être efficaces que si elles sont présentées sous forme de graphique. » (p.4).

Dans ce cas précis, il ne s'agit pas seulement de promouvoir un nouvel usage le temps d'un article. Les mois suivants, sur les pages de publicité pour les graphiques des papeteries des méthodes nouvelles de Dequeker, figureront les références de l'article de Fernand Léger !

La technique comptable change donc à partir de la fin du XIX^{e} siècle. Le savoir investit de nouveaux champs qui dépassent celui de la seule technique intellectuelle. Les techniques d'écriture sont normalisées, les supports évoluent etc., chacun de ces changements correspondant à l'apparition d'un nouveau champ de savoirs. Les pratiques en paraissent affectées puisque ces différentes innovations se diffusent lentement mais réellement.

L'exemple du calcul des frais généraux au Siège de Saint-Gobain et de Pont-à-Mousson permet d'illustrer le nouvel usage qui est fait du savoir. A Saint-Gobain, le calcul des frais généraux existe dès les années 1860. En dépit des imprécisions, ceux-ci paraissent représenter correctement la réalité mais ils ne permettent pas de contrôler notamment l'augmentation régulière du nombre d'employés de bureau. A l'inverse, le cas de Pont-à-Mousson dans l'Entre-deux-guerres montre comment l'entreprise a pu mettre en place un contrôle interne au travers du calcul des frais généraux.

Chapitre 9 : La massification des services comptables

> « Il avait repris son travail de comptable, en homme à jamais échoué, qui ne devait plus quitter l'usine, où ses appointements étaient montés au chiffre de huit mille francs. […] Il était d'ailleurs redevenu le bon employé modèle, le comptable correct méticuleux, toujours à l'heure, comme cloué sur le fauteuil de bureau, où, depuis bientôt trente ans, il s'asseyait chaque matin; car ses deux femmes, ainsi qu'il appelait passionnément ses chères disparues, avaient emporté avec elles sa volonté, son ambition tout ce qu'il s'était un instant efforcé de rêver pour elles de conquête, de haute fortune, de vie luxueuse, triomphante » (Emile Zola, *Fécondité*, 1899, p.551 et 731-732).

Au XVIII^{e} comme au début du XIX^{e} siècle, face à la technique comptable, un rapport salarial fondé sur la loyauté du teneur de livres s'est mis en place. Pour permettre la pérennité de ce rapport le nombre de commis devait être limité. L'organisation comptable se trouvait tiraillée entre deux impératifs : d'un côté, celui d'une technique assez aboutie et de l'autre, celui d'un personnel restreint.

Nous venons de montrer que la technique comptable évolue finalement peu. Certes, on voit apparaître et se développer les calculs de prix de revient, certes, des pratiques comme l'amortissement se diffusent, mais il s'agit plus d'une lente amélioration que d'une véritable rupture. A l'inverse, le personnel comptable croît brusquement dans la deuxième moitié du XIX^{e} siècle comme nous l'avons montré en introduction. Il s'agit de comprendre les ressorts de cette augmentation.

1. Du commis à l'employé : le changement de statut du *comptable*

Ce changement sémantique nous est inspiré par les définitions qu'en propose Montbrion [1851]. Le commis est présenté comme une « personne de confiance chargée par les négocians, marchands et manufacturiers, du détail de leur commerce et de toutes les opérations qui y sont relatives » (tome I, p.519). De son côté, L'employé est « chargé d'un emploi quelconque dans une administration, chez un négociant, chez un banquier etc. » (tome I, p.787). Le premier se définit selon un rapport humain particulier qui fait que l'on peut lui confier n'importe quelle tâche : c'est l'homme de confiance du XVIII^{e} et du début du XIX^{e} siècle. L'employé se définit lui par rapport à une tâche précise, tel l'ouvrier. Le changement

sémantique dissimule donc aussi un changement de sens que nous allons développer dans ce chapitre.

Le statut du *comptable* change entre le début du XIX^e^ et celui de l'Entre-deux-guerres. Il ne s'agit pas tant d'une évolution du savoir comme dans le cas de la technique comptable, mais plutôt d'un changement de référentiel : le *comptable* échappe au champ de la morale qui était supposée fonder son comportement, remplacée par la division du travail et le droit.

1.1. L'effacement du champ de la morale

Au XVIII^e^ siècle, il est fréquent de voir la morale présente dès les premières pages des manuels comptables (voir chapitre 4) pour expliquer le comportement que devrait avoir celui qui tient les comptes. Le portrait du teneur de livres disparaît des premières pages des manuels où il figurait aux XVII^e^ et XVIII^e^ siècle : au XIX^e^ siècle, on ne parle plus guère du *comptable* en terme de morale. Si l'on retient les seules vingt premières années du XIX^e^ siècle[350] la plupart des auteurs (Degrange [1801], Battaille [1804], Delorme [1808], Domenget [1809], Garnier [1809], Boyard [1814], Reess-Lestienne [1816], Payen [1817], Bouchain le jeune [1819]) n'évoquent plus les qualités du teneur de livres. Plusieurs raisons peuvent expliquer ce phénomène : les ouvrages comptables tentent pour la plupart d'apprendre la tenue des livres à leurs lecteurs et non de présenter les qualités nécessaires à l'exercice de la fonction ce qui dépasserait l'objectif poursuivi, l'enseignement de la technique. D'autre part, faire un portrait trop exigeant du teneur de livres pourrait décourager des candidats et diminuer les ventes dans une période où l'offre de manuels est abondante.

Ces différentes raisons ne nous paraissent néanmoins pas suffisantes. La meilleure preuve en est que la relation entre le teneur de livres et son patron continue d'être évoqué. Rodriguès [1810] rend ainsi hommage à son patron. Dezarnaud de Lézignan [1825] récuse le calcul économique qui pousse certains négociants à mal payer leurs teneurs de livres. Pour comprendre le silence des auteurs du XIX^e^ siècle, il faut s'attarder sur l'élément qui disparaît du discours : la confiance, la loyauté ou la fidélité ne semblent plus des éléments essentiels à tout teneur de livres, témoignant du recul relatif de la morale dans les écrits comptables. L'accent est mis au contraire sur la formation technique au travers de manuels comptables de plus en plus spécialisés.

[350] Il en va de même au cours de l'ensemble du XIX^e^ siècle. Parmi les auteurs n'évoquant pas des qualités du teneur de livres ou du comptable d'un point de vue moral, citons sans souci d'exhaustivité Gabiou [1821], Dupuy [1823], Cazaux [1824], Dezarnaud de Lézignan [1825] Cadrès-Mermet [1833], Trémery [1838], Helfenbein [1845].

Le mouvement paternaliste essaiera de remettre au goût du jour cette relation de loyauté réciproque. Dans une vision inspirée par le catholicisme social, Frédéric Le Play [1870] définit ainsi la pratique du bien comme le retour à la coutume (p.135). Dans ces bonnes pratiques, on retrouve « la permanence des engagements réciproques du patron et de l'ouvrier » (p.139), l' « entente complète touchant la fixation du salaire » (p.143), autant de principes qui caractérisaient la relation morale héritée du XVIII^{e} siècle.

Mais, le paternalisme se trouve en opposition avec le taylorisme naissant qui paraît plus adapté au contexte économique :

> « Les années 1880-1914 ont vu, en France comme ailleurs, s'établir une concurrence entre le paternalisme patronal, riche en valeurs pré-industrielles, et un nouveau modèle, celui de la culture d'entreprise dominée par la fonction de production, cimentée par l'identification de la croissance au progrès technique, axée sur les valeurs de compétence puis d'efficacité. […]
> De ce point de vue, on pourrait soutenir que ces éléments de traditionalisme […] ont facilité l'introduction précoce du taylorisme en France » (Fridenson [1987], p.1036).

Le paternalisme a suscité de nombreux débats, notamment autour de son éventuelle finalité économique[351]. Il s'agit ici simplement de constater qu'il coïncide avec l'esprit de proximité qui animait les relations entre les teneurs de livres et leurs patrons au XVIII^{e} siècle.

Pour autant, certains continuent de parler de moralité. La différence tient dans la façon dont la moralité est envisagée : alors qu'elle constituait auparavant un exercice sur soi-même, elle doit désormais être contrôlée :

> « Le directeur, conscient de ses devoirs, saura s'enquérir adroitement du train de vie de ses sous-ordres. Les dépenses excessives comme aussi les situations de fortune obérées seront pour lui des indices commandant la prudence » (Reiser [1930], p.24).
> « Le personnel en fonctions, et quelles que soient celles-ci (car les détournements et les fraudes sont possibles à tous les échelons), fera l'objet d'enquêtes fréquentes et discrètes. Des dépenses hors de proportion avec les ressources sont suspectes » (Lair [1946], p.23).

Si le discours de la morale perd progressivement son emprise, c'est qu'émerge en parallèle deux discours qui s'avèrent incompatibles : l'un, économique, se fondant sur la division du travail et l'autre juridique, qui se caractérise notamment par la montée du droit social des employés.

---

[351] Beau [2001] explique que ces institutions patronales étaient dénuées de finalité économique : « elle fait appel à un mode de fonctionnement qui n'est pas celui de la seule rationalité économique, mais qui renvoie à une autre logique, peut-être celle de la charité, qui n'est d'ailleurs pas complètement absente des premières lois sur l'assistance. Il convient donc d'abandonner la vision utilitariste de ces pratiques patronales, puisqu'elles n'ont aucun but économique ou productif précis, pour les considérer comme révélatrices d'une certaine conception de l'ordre et des relations sociales » (p.253). D'autres auteurs, comme de Bry [1998] voit le paternalisme comme un altruisme rationnel, ce qui contredit la thèse de Beau : « si le paternalisme, altruisme rationnel, a démontré son

1.2. La montée d'un savoir sur la division du travail

L'ouvrage d'Adam Smith sur *La richesse des nations* paru en 1776 n'est pas qu'un ouvrage d'économie. En utilisant son fameux exemple sur les épingles, il installe durablement l'idée de l'efficacité de la division du travail, c'est-à-dire que certaines formes d'organisation seraient structurellement plus efficaces que d'autres. Si l'exemple de Smith est connu, l'écho que rencontrent ses écrits est encore plus important au XIX^{e} siècle (Peaucelle [2007], p.239). Il suffit de consulter le livre de lecture courante[352] de Cuissart [1894] pour s'en persuader : à côté des leçons d'économie domestique, de physique, de morale ou encore d'histoire, figure une page consacrée à la division du travail (p.93), le tout orné d'un portrait d'Adam Smith. Cet exemple montre à quel point la pensée de Smith s'est rapidement et profondément répandue dans la société.

Dans ce contexte, les auteurs comptables se sont montrés plus réservés au regard de l'application de la division du travail dans l'organisation comptable. Il y est pourtant fait référence explicitement chez Guilbault [1865], mais cette justification demeure exceptionnelle :

> « En outre de la division du travail que nous reconnaissons être nécessaire pour que le produit soit un maximum, il est une autre division qui naît de besoins d'un autre ordre. Nous voulons parler de la division des fonctions, laquelle a pour but d'ôter toute idée de fraude aux agents en rendant leurs mouvements dépendant d'un contrôle forcé. » (p.135-136)

Lambert [1923] utilisera plus explicitement l'analogie entre ouvrier et employé :

> « Les ouvriers doivent être spécialisés chacun dans le travail où il a le plus d'aptitude ; il en est de même pour la partie administrative du travail » (p.29)

Un auteur aussi connu[353] que Fayol [1918] fera aussi figurer la division du travail comme le premier de ses principes généraux d'administration :

> « La division du travail est d'ordre naturel : elle s'observe dans le monde animal où plus l'être est parfait, plus il possède d'organes chargés de fonctions différentes ; elle s'observe dans les sociétés humaines où, plus le corps social est important, plus le rapport entre la fonction et l'organe est étroit. […]
>
> La division du travail a pour but d'arriver à produire plus et mieux avec le même effort. […]

---

efficacité socio-économique, il n'en reste pas moins qu'il est moralement difficilement acceptable » (p.186). Enfin, d'autres auteurs comme Gueslin [1998] n'abordent pas la problématique.

[352] Les livres de lecture courante complétaient l'enseignement. Ils reprenaient l'essentiel des connaissances que l'on était en droit d'attendre de n'importe quel élève. Il s'agit du livre correspondant au Cours moyen et au cours supérieur.

[353] Sur la réception de l'œuvre de Fayol, voir Peaucelle [2003].

> Elle ne s'applique pas seulement aux besognes techniques, mais à tous les travaux, sans exception, qui mettent en jeu un plus ou moins grand nombre de personnes et qui requièrent plusieurs sortes de capacités » (p.24).

On retrouve la volonté de contrôle par la division du travail entrevue chez Guilbault [1865] chez Louis Lair [1946] :

> « Les attributions de chacun seront très exactement fixées. Tout employé aura son travail précisé dans un ordre écrit de service. Tel employé sera affecté à la caisse, tel autre surveillera les entrées en magasin, tel autre les sorties, tel autre sera chargé de tenir une catégorie particulière de livres ou de comptes etc… Ainsi sera engagée sans contestation possible la responsabilité de chaque échelon du service comptable. Chaque fois que la chose sera possible, on exigera un visa de l'employé sur le travail qu'il aura exécuté » (p.24).

Autrement dit, il y a deux raisons à l'adoption de la division du travail : l'efficacité, et le contrôle. Pour préciser notre propos, nous nous proposons ici d'examiner quelques exemples de division du travail dans la littérature comptable de l'époque. Nous distinguerons deux temps : les divisions du travail apparaissant dès le XIX^{e} siècle, puis celles émergeant au début du XX^{e} siècle.

1.2.1. Les divisions du travail comptable du XIX^{e} siècle

1.2.1.1. La distinction comptable-caissier

La première forme de division du travail est ancienne[354] : elle consiste à séparer les fonctions de comptable et de caissier. Cette division des tâches reste au XVIII^{e} siècle la caractéristique des comptes tenus en finance (Lemarchand [1993]). Au XIX^{e} siècle, la plupart des entreprises sont encore loin de séparer clairement les deux fonctions. L'exemple de Simon, régisseur des forges-Marmont et auteur d'un manuel comptable en 1830 confirme la relative rareté de cette séparation :

> « [la partie double] peut être adoptée dans les grandes maisons de commerce qui tiennent leurs livres par l'intermédiaire de commis instruits, occupés à cela seul ; mais chez la plus grande partie des négociants, qui n'ont point un bureau établi, la partie simple, ainsi que je la pratique et que je vais la présenter, atteint le but qu'on peut chercher dans la partie double.
>
> Elle joint l'utilité et l'avantage de la partie double à l'économie de temps et de travail ; et tout négociant peut vérifier sa position, faire son inventaire, et rendre compte à ses associés tout aussi facilement qu'en partie double » (p.9)

Autrement dit, si la plupart des négociants n'ont pas de bureau établi, il est vraisemblable que s'ils ont un teneur de livres, il y a peu de chances qu'ils aient un

[354] D'après Kott [2004], c'est une ordonnance de 1523 qui, pour la première fois, définit clairement le rôle de trésorier en centralisant son rôle et en le privant de toute décision quant à l'engagement des dépenses (p.6).

caissier[355]… C'est dans ce contexte que l'on voit apparaître à partir des années 1830, de multiples écrits : ils décrivent d'abord une réalité, puis la conseillent avant de la prôner sans réserve.

Dès 1834, Bellay évoque le teneur de livres et le caissier, mais simplement pour exposer les difficultés techniques que pose la coordination de leurs travaux (p.550-552). Un des premiers ouvrages à évoquer la différence entre caissier et comptable est le Dictionnaire du Commerce de 1837. Il définit ainsi le rôle du caissier :

> « Tous les soirs, le compte de la caisse est balancé ; si la différence du crédit ou débit ne correspond pas à la somme du numéraire qui est en caisse, le caissier ne quitte pas son bureau avant d'avoir rectifié les erreurs de calcul, s'il y en a dans les paiemens de la journée, ou avant de savoir avec quelle maison il a commis une erreur matérielle, à laquelle il s'empresse de remédier le lendemain.
>
> Dans la plupart des maisons, le caissier a à sa disposition un ou plusieurs garçons ou commis de recette, qui vont recevoir les effets échus » (p.412).

La définition du rôle du caissier paraît claire[356]. Pourtant, si la fonction est définie, elle ne justifie pas toujours l'emploi d'un caissier à plein temps comme le signale la suite de l'article :

> « Les fonctions de caissier d'une maison de commerce sont presque toujours remplies par le chef de la maison ou par un de ses associés. Dans le cas contraire, la caisse n'est jamais confiée qu'à une personne en qui on a la plus grande confiance pour son bon sens, sa conduite réglée, un esprit exact, attentif et peu distrait, et surtout une conscience inébranlable et une moralité à toute épreuve. Aussi l'employé chargé de ce poste important doit veiller sur le moindre de ses actes avec la plus scrupuleuse attention, pour que les plus petites apparences ne puissent altérer en rien l'honorable confiance qu'il a su inspirer » (p.413).

A l'opposé, la définition du comptable du commerce apparaît assez vague :

> « Dans le commerce, on donne le nom de comptable à ceux qui organisent une comptabilité, ou qui tiennent la caisse et répondent des marchandises qui leur sont confiées » (p.628).

La fin de l'article renvoie explicitement à l'article caisse. Il se dégage de celui-ci une impression de flou puisque le comptable exerce aussi les fonctions de caissier.

Chez Helfenbein [1845], « teneur de livres de la compagnie de chemin de fer de Saint-Étienne à Lyon » comme il se présente lui-même, on devine aussi la séparation. Elle demeure

---

[355] Ou plus exactement, ce personnage est appelé le comptable-caissier. Comme l'indique Rachon [1900b], « dans certaines maisons de commerce, qui ne sont pas assez importantes pour admettre une grande division du travail, on a l'habitude de confier les travaux de comptabilité et les services de caisse à une seule et même personne qui est appelée caissier-comptable » (p.217).

[356] Un autre dictionnaire publié quelques années plus tard se montre plus flou encore : « dans le commerce, on appelle comptable celui qui est chargé d'une comptabilité ou d'une recette quelconque ; de ce nombre est principalement le caissier » (Montbrion [1851], tome I, p.533).

encore imprécise. Dans la structure d'entreprise qu'il expose, on retrouve ainsi l'embryon d'un service comptable ainsi qu'un service chargé du contrôle au sein de la direction de l'exploitation alors que le caissier se situe à l'extérieur de cette direction (p.33-36).

Hubert [1854] définit le rôle du caissier, mais sa rédaction laisse entendre que le chef de comptabilité peut en occuper la fonction (p.109 et 116-119). Dans le cas des grandes entreprises, Guilbault [1865] explique :

> « 351. – Un commerçant qui agit sans employés peut engager, lier et terminer une affaire, payer et recevoir, écrire dans ses livres les mouvements et les résultats de ses opérations. Il ne peut se tromper lui-même. Peut-il charger sans contrôle, un employé de faire une affaire pour lui, de mouvementer les valeurs, et d'écrire les résultats dans ses livres ?
>
> Poser cette question, c'est y répondre.
>
> Quelle que soit la confiance qui doive être accordée à un agent, il n'est personne qui puisse conseiller une pareille manière de faire, ne fût-ce que pour éviter de laisser germer dans la pensée, jusque-là honnête d'un employé, l'idée de la possibilité d'un profit illicite.
>
> 352. – Il y a donc, on le voit, convenance et nécessité de bien étudier le mouvement d'une affaire pour en organiser le fonctionnement de façon que le contrôle des opérations se fasse de lui-même et soit permanent. Nous conseillons, par exemple, de séparer l'emploi de caissier de celui de comptable. Le comptable doit vérifier si les sommes à payer ou à recevoir concordent avec les comptes ; il doit indiquer la manière dont les entrées et les sorties doivent être formulées dans les écritures. Le caissier se borne à indiquer les mouvements des valeurs sur les livres, d'après les pièces rédigées par la comptabilité » (p.136).

Le ton a changé : auparavant, la division du travail comptable-caissier était une séparation qui émergeait de la pratique. Désormais, elle est conseillée sur le fondement du contrôle. Ce dernier point apparaît relativement nouveau dans l'entreprise. La séparation des fonctions devient un moyen de contrôler les éventuelles fraudes[357].

Quelques années plus tard, Henri Lefèvre (de Chateaudun) [1882] structure son manuel par référence au nombre de *comptables* travaillant dans l'entreprise. Dès lors que l'organisation comporte deux comptables, il propose une distinction qui s'apparente à celle du comptable et du caissier[358] :

> « La comptabilité se compose donc essentiellement d'un employé chargé des valeurs qu'on lui confie, et qui en est *comptable* suivant l'acception propre d'un mot, et d'un *contrôleur* des opérations du premier.

[357] Il ne s'agit pas évidemment d'affirmer que le phénomène est nouveau puisqu'il existe depuis longtemps dans l'Administration Royale (cf. plus haut). Mais, à notre connaissance, personne avant Guilbault [1865] n'écrit clairement que la division des tâches comptable-caissier est conçue pour empêcher la fraude.

[358] La terminologie de Lefèvre est trompeuse dans la mesure où il utilise l'adjectif *comptable* dans le sens de responsable alors qu'il désigne ce que la plupart des auteurs de l'époque nomme le travail de caissier.

> Le caissier seul n'offrirait qu'*une* garantie contre la fraude ou l'erreur. Le caissier et le contrôleur offrent une *double* garantie, et c'est là tout le principe de la comptabilité proprement dite et de la tenue des livres qu'on appellera en *parties doubles* parce qu'elle découlera tout naturellement de la situation qui est faite à ces deux employés. » (p.89-90).

Sur le fond, le discours est similaire à celui de Guilbault [1865]. Le contrôle apparaît toujours comme le principal motif de cette division du travail. Les recherches dans la littérature de l'époque permettent de mettre en avant la relative récurrence de ce discours : si Augier [1886] se contente d'une description de la différence (p.432), Léautey et Guilbault [1889] se montrent nettement plus normatifs. Ils ne se contentent plus d'expliquer les avantages de la division du travail, ils prônent sans ambiguïté la division du travail comptable :

> « Le cumul de deux fonctions, dont l'une réclame nécessairement le contrôle de l'autre, est chose contraire aux principes qui président à la division logique du travail. […]
>
> C'est non seulement une économie mal entendue, mais une faute administrative dont les conséquences sont très souvent dangereuses, que de supprimer le contrôle de la caisse, et n'est-ce pas le supprimer que de le confier au caissier lui-même ? Un caissier-comptable ou un comptable-caissier peuvent, sous le régime de la confiance, introduire les plus grandes irrégularités dans leurs comptes. Les chroniques des tribunaux montrent que la ruine des entreprises est fréquemment le fait de ces cumuls d'attributions. Et que de fraudes, sans aucun doute innombrables, demeurent inconnues au milieu des désordres comptables créés pour les masquer » (p.29-30).

Après Léautey et Guilbault [1889], le principe paraît acquis. Jourdain [1919] rappelle par exemple qu' « il est préférable que la caisse soit tenue par un autre employé que le comptable » (p.131). Il y revient à la fois moins souvent, mais sous une forme plus radicale. Ainsi Jenny et Niedermeyer [1932] écrivent-ils :

> « Le principe fondamental à retenir est celui-ci : *Le caissier ne doit avoir, sous aucun prétexte, accès au journal et au grand-livre* » (p.28).

Chez Joseph Reiser [1930], le principe paraît trop évident pour être rappelé. Mais, il tente de le généraliser en écrivant :

> « Les attributions du personnel sont à spécifier d'une manière très exacte. Chaque employé doit recevoir une tâche particulière : la tenue d'un livre, d'une caisse, la surveillance d'un magasin. Lui seul doit être autorisé à faire les écritures, opérer les manipulations que ce travail comporte » (p.20).

Le constat est similaire chez Louis Lair[359] [1946]. Les caractéristiques de cette division du travail sont donc aisément identifiables : elles se calquent sur le modèle de

[359] « La pratique du caissier-comptable, par exemple, est à rejeter de toute entreprise, quelle qu'en soit l'importance » (p.22).

l'Administration (séparation entre l'ordonnateur de la dépense et son comptable) traduisant une volonté de contrôle accrue.

1.2.1.2. La distinction comptable – teneur de livres

Pour éviter toute confusion, nous voudrions commencer par une indication terminologique : le terme de teneur de livres caractérise au XVIII^{e} siècle dans les comptoirs celui qui tient les livres, c'est-à-dire ce que nous nommerions aujourd'hui le *comptable*. La fonction de comptable existe, mais désigne dans l'administration un état (et non une fonction), la responsabilité. L'usage du mot manager aujourd'hui se rapproche du comptable de l'époque. Au début du XIX^{e} siècle, au moment où le mot comptabilité devient – pour un temps – synonyme de tenue des livres, il en va de même pour les mots teneur de livres et comptable.

La distinction entre comptable et teneur de livres apparaît très tôt dans la littérature. Rees-Lestienne [1816] écrit ainsi :

> « Il y a deux emplois différens dans un teneur de livres : l'un pour créer un plan, et l'autre pour l'exécuter. Le premier emploi exige beaucoup plus de connaissances et des vues plus étendues que le second. L'un peut être considéré comme l'architecte, l'autre comme le maçon » (préface, p.vi).

Dans la deuxième édition de son manuel, Chalier [1818] envisageait une division assez imprécise dans sa formulation où l'on pourrait reconnaître la distinction entre les deux fonctions :

> « j'ai cru pouvoir essayer de faire un précis de la comptabilité, qui soit utile tout-à-la-fois aux comptables, à leurs collaborateurs, chargés de la tenue de leurs registres, et à tous ceux qui se destinent à la banque ou à la finance » (p.2).

Sur cette distinction suggérée, les mots comptables et teneurs de livres vont bientôt se greffer. Le *Dictionnaire du commerce* de 1837 en fait le premier la distinction :

> « Le comptable n'est pas seulement l'homme qui doit établir des comptes et rendre raison des valeurs qui lui sont confiées ; il doit dresser le plan de ces comptes, en régler la marche et l'harmonie ; le comptable enfin conçoit, le teneur de livres exécute. Avec une belle écriture, la connaissance de sa langue, l'arithmétique et le mécanisme de la tenue des livres, il peut faire aussi bien que possible, si d'ailleurs il a l'amour de l'exactitude, de l'ordre et du travail » (p.627).

La distinction devient ensuite plus courante. Hubert [1854] oppose les tâches du chef de comptabilité à celles du teneur de livres (p.101-116). Un auteur anonyme de 1859 écrit ainsi :

> « Le comptable conçoit le plan et la marche des opérations, et le teneur de livres concourt à l'exécution des théories de la comptabilité et sert à en constater le résultat » (p.1).

Quelques années plus tard, Guilbault [1865] oppose comptabilité et tenue des livres selon les mêmes critères pour arriver à la distinction entre comptable et teneur de livres (p.2). Puis, à partir des années 1880, celle-ci devient courante : on la retrouve chez Léautey et Guilbault[360] [1889], Marchal[361] [1897a], Andoyer[362] [1898] ou Quintard[363] [1913]. On ne s'étonnera pas non plus que cette distinction recoupe celle des diplômes de la Société Académique de Comptabilité[364]. Cette distinction est ensuite tenue pour acquise. Il suffit pour s'en persuader d'ouvrir un ouvrage comme le Larousse Commercial[365] ou les manuels de Gabriel Faure[366] [1930] et de René Delaporte[367] [1936].

---

[360] « Un comptable est une personne instruite dans la science de la coordination rationnelle des comptes relatifs aux produits du travail et aux transformations du capital. Le bon comptable, outre qu'il sait concevoir une organisation rationnelle des comptes, sait en assurer pratiquement et économiquement le fonctionnement. […]
Le teneur de livres est la personne qui tient un ou plusieurs livres de comptes en se conformant aux principes déterminés par la science des comptes et aux instructions qui lui sont données par le comptable d'origine ou par le comptable de profession sous la direction desquels il se trouve placé » (p.27-28)

[361] « Est teneur de livres le jeune employé :
Qui recopie sur des livres les factures reçues ou envoyées ;
Ou même qui répertorie les copies de lettres.
Il n'est pas comptable, il ignore probablement toutes les parties de la comptabilité. N'est pas comptable l'employé qui tient le journal, le grand-livre et dresse les balances de vérification, il est encore teneur de livres mais il a déjà des connaissances comptables plus développées que le jeune employé. Est comptable, celui qui peut tenir une comptabilité, passer les écritures d'après les règles de la comptabilité, assurer les contrôles, classer les opérations d'après les genres de commerce, et d'après les résultats à obtenir, combiner les comptes et en extraire les résultats » (p.5-6).

[362] « Selon qu'il est seul ou aidé d'auxiliaires, le comptable est un agent chargé de l'exécution des travaux de comptabilité, c'est-à-dire de la tenue des livres, des comptes et de toutes les écritures d'un commerçant. […]
Le teneur de livres, ordinairement seul, est un agent chargé de porter quotidiennement sur les livres de commerce toutes les opérations d'un commerçant et d'en faire ressortir les résultats » (p.85-86).

[363] « Le comptable est celui qui, connaissant les principes de la comptabilité, est capable d'organiser un ensemble de livres et de comptes, permettant à un commerçant de trouver tous les renseignements relatifs à la marche de son entreprise. […]
Le teneur de livres est l'employé chargé de noter sur les livres et dans les comptes créés par le comptable, et d'après les indications de celui-ci, les différentes opérations de la maison de commerce. Dans la pratique, le comptable est souvent teneur de livres ; mais les deux fonctions sont distinctes. Pour être comptable, il faut être instruit dans la science de la comptabilité. Pour être teneur de livres, il suffit de bien écrire et de bien chiffrer » (p.46-47).

[364] Cf. chapitre sept, section 1.2.2.1.

[365] « La tenue des livres est assurée par un teneur de livres, chargé de l'exécution matérielle des travaux de comptabilité. Elle n'exige pas de ce dernier des connaissances techniques approfondies étant donné qu'elle est dirigée et surveillée par un comptable » (Collectif [1930], p.1258).

[366] « Un comptable est une personne qui connaît à fond la science dite comptabilité, et possède en outre une expérience pratique suffisante pour organiser et faire fonctionner convenablement les comptes nécessaires à une entreprise quelconque. […]
Un teneur de livres est une personne qui sait bien écrire et additionner, et qui apte à effectuer la tenue matérielle des comptes sur un plan établi à l'avance, ou d'après les instructions d'un comptable » (p.143-144).

[367] « Le comptable qualifié est une personne connaissant la comptabilité, sachant se tenir dans les limites du plan comptable fixé ; capable d'effectuer tous ses travaux avec soin, de répartir les imputations, et ayant les possibilités d'un chef-comptable, qu'il doit devenir demain.
Le teneur de comptes est surtout chargé de la tenue des comptes et des livres (comptes développés) ; c'est l'enregistrement des opérations et leurs reports. C'est un simple exécutant. Il doit comprendre ce qu'il fait et n'être pas un être passif ; il doit étudier et lire des revues comptables pour s'éduquer et s'élever au degré de comptable qualifié » (p.28).

Dans cette multitude de définitions, c'est l'absence de justification qui frappe. A la lecture, la distinction paraît presque naturelle. Elle renvoie en effet implicitement à l'organisation ouvrière où le travail de conception est séparé de celui de production.

Indépendamment de la clarification progressive de cette distinction, un autre point ressort de ces différentes définitions : comme pour le caissier, des capacités se dégagent au fur et à mesure pour aboutir à un portrait idéal du comptable et du teneur de livres. Il s'agit là d'une composante importante du discours puisqu'il ancre durablement dans les esprits, non seulement la hiérarchisation des fonctions, mais aussi l'idée de poste prédéfini. Cette idée permettra plus tard de tayloriser le fonctionnement du service comptable en permettant à des auteurs tels Ponthière [1935] d'assimiler le bureau à un atelier.

Une autre conclusion peut être tirée de la définition du poste de teneur de livres : en limitant ses fonctions à une activité répétitive, dénuée du travail de conception, cette division du travail prépare la mécanisation du travail comptable. Il est en effet plus facile de le mécaniser si celui-ci est déjà clairement divisé[368].

1.2.1.3. La distinction entre comptable de bureau et de la production[369]

Une troisième distinction concerne plus particulièrement les industries. Elle repose notamment sur l'existence du garde-magasin, qui, pour surveiller les stocks, tient les comptes des entrées et des sorties. Il semble que la séparation soit intervenue assez tôt au XIX^{e} siècle : Payen [1817] oppose ainsi la « comptabilité en argent » (qui se rapproche de la comptabilité commerciale) aux « comptabilités en nature » et « en matière » (lesquelles s'apparentent plus ou moins à la comptabilité de production). De façon plus claire, Mathieu Dombasle [1824] évoque le premier le rôle comptable du garde-magasin[370] :

> « La comptabilité occupe chez moi un homme, qui est en outre chargé de faire toutes les distributions, recettes et délivrances de grain et de fourrage, et de soigner les grains dans les greniers. C'est lui aussi qui est le garde-magasin, tant des fers et des bois destinés à la fabrique d'instrumens aratoires ou à d'autres usages dans l'exploitation, que des eaux-de-vie qui proviennent de la distillerie » (p.124-125)

Quelques années plus tard, Helfenbein [1845] n'est pas aussi clair, mais laisse aussi entendre l'existence de garde-magasins, car dans l'organisation qu'il propose, le service

---

[368] En cela nous partageons l'analyse de Stephen Marglin [1973] quand il montre que ce n'est pas la technique qui détermine l'organisation du travail mais l'inverse (p.43-47).

[369] Cette distinction recoupe les constats d'Henri Zimnovitch [1997] quand il évoque le problème de l'établissement des devis et du calcul du prix de revient réel en citant les opinions d'auteurs comme Calmès [1922] ou Chardonnet [1946] (p.34-35).

[370] Le Trésor de la Langue Française nous indique que le mot apparaît pour la première fois en 1634 dans le sens d' « employé chargé de surveiller un arsenal ».

chargé de la vérification de la comptabilité assure le contrôle de « la comptabilité du magasin central, des ateliers » (p.33-36).

Il faut attendre Hubert[371] [1854] pour retrouver cette opposition formulée plus clairement dans la littérature. Il présente la structure de la comptabilité des chemins de fer. Il distingue ainsi les ateliers où dans l'organisation proposée, un comptable est employé en plus des pointeurs[372] (p.48). Au magasin général, il n'y a pas de comptable, mais un chef garde-magasin, l'employé principal et l'employé aux reports matières qui ont de nombreuses tâches comptables à effectuer (p.77-96). Face à ces comptables travaillant au plus près de la production, on retrouve, la comptabilité telle qu'on l'entend aujourd'hui encore, c'est-à-dire le service comptable général (p.101-119).

Quelques années plus tard, c'est Heudicourt [1862] qui définit le rôle comptable du magasinier :

> « Au point de vue de la comptabilité et de l'ordre, nous avons fait établir un livre de commandes d'atelier à chaque machine ou objet à construire ; par ce moyen, nous avons pu connaître la nomenclature exacte de toutes les pièces composant la machine ; et, comme le magasinier doit défalquer sur ses livres toutes les pièces composant une machine qui lui reviennent des ateliers, il en résulte qu'en consultant ces livres particuliers, on sait toujours à quoi s'en tenir sur l'état d'avancement des pièces » (p.8-10)

Comme pour les autres formes de division du travail, on retrouve les mêmes auteurs : Guilbault [1865] définira aussi le rôle de l'employé au magasin (p.143). D'autres auteurs (Lefèvre [1882], p.121-122, Augier [1886], p.432-433, Pigier [1913], p.278) confirment à la fin du XIX^{e} siècle une telle division du travail.

La conséquence de l'émergence de ces différentes distinctions est évidemment l'apparition du service comptable, au moins d'un point de vue purement numérique. En séparant les tâches, en définissant précisément les postes pour empêcher les fraudes, on multiplie en effet les fonctions comptables. Ce mouvement amorcé au milieu du XIX^{e} siècle s'amplifie encore au début du XX^{e} siècle avec une réduction croissante des fonctions qu'exerce chaque employé. Ces trois distinctions paraissent tellement évidentes qu'elles ne sont pas toujours rappelées.

---

[371] Il se présente comme chef garde-magasin du chemin de fer d'Orléans.

[372] Les pointeurs, ici assimilés à la comptabilité, s'occupaient, comme l'indique leur nom, de pointer les heures d'arrivée et de départ des ouvriers.

1.2.2. Les divisions du travail de la première moitié du XX^e siècle

1.2.2.1. La distinction comptable – chef comptable

Une autre opposition que la littérature comptable met en avant est celle existant entre le comptable et le chef de comptabilité[373]. Il est évident qu'il existe au XVIII^e et au début du XIX^e siècle une hiérarchie comptable dans l'entreprise et donc, on ne peut guère s'étonner de voir Helfenbein [1845] se présenter comme « teneur de livres en chef » de la compagnie de chemin de fer de Saint-Etienne à Lyon ou Heudicourt [1862] être Chef de comptabilité chez Cail et C^ie, Nagel [1896] avoir le titre d'ancien chef de comptabilité de fabrique centrale et Gillet [1899] celui d'ex-chef de comptabilité à l'agence commerciale de la Compagnie Internationale des Wagons-Lits.

La nouveauté est ailleurs : le chef de comptabilité doit coordonner les travaux des différents comptables dont il est responsable. La définition d'Hubert [1854] va dans ce sens :

> « Le chef de comptabilité est responsable de toutes les écritures de la division » (p.101).

Pourtant, celle-ci n'est pas encore très claire puisque Augier [1886] entretient une certaine confusion entre les comptables et les chefs de comptabilité (p.433). Il semble que l'ambiguïté demeure à la fin du XIX^e siècle, la distinction entre les deux recoupant souvent celle existant entre comptable et teneur de livres. Il est à noter que ni Guilbault [1865], ni Lefèvre [1882], ni Léautey et Guilbault [1889] qui ont largement écrit sur la division du travail des autres tâches ne se montrent très disert en la matière. Signalons aussi Savigny [1914] qui, sur un mode sarcastique propose de distinguer les teneurs de livres, des comptables et des chefs de comptabilité (p.9-11).

La distinction apparaît plus clairement dans l'Entre-deux-guerres. A en croire certains, elle serait presque naturelle :

> « Le comptable doit, professionnellement, s'éduquer et gravir les échelons de la hiérarchie naturelle : teneurs de livres, comptable qualifié, chef de comptabilité ou expert-comptable, ou inspecteur contrôleur » (Anonyme [1927a], p.4).

Le portrait qu'en dresse René Delaporte [1936] permet de mieux comprendre les fonctions exactes du chef de comptabilité :

> « Le chef-comptable doit savoir organiser un plan comptable. C'est une organisation complète des comptes et des bureaux. Il doit savoir tirer des chiffres de la comptabilité, des raisonnements chiffrés et tous les renseignements demandés par la direction. Il doit posséder

[373] Il semble que le terme de chef de comptabilité soit la dénomination en cours au milieu et à la fin du XIX^e siècle. Le synonyme de chef comptable se répandra à partir de la fin du XIX^e siècle pour devenir assez courant dans l'Entre-deux-Guerres.

> une intelligence et une psychologie en dehors de ses connaissances techniques comptables, car il dirige, conseille et instruit » (p.28).

Quelques années plus tôt, Emile Comte [1930] avait longuement expliqué à ses lecteurs la distinction existant entre le comptable et le chef comptable :

> « Dans une affaire de quelque importance le rôle d'un chef de comptabilité n'est pas de faire de la comptabilité proprement dite : indépendamment des questions d'administration et des charges lui incombant en sa qualité de chef du personnel administratif (attributions qu'il partage avec la Direction dont il est le collaborateur immédiat) l'activité du chef de comptabilité doit se porter sur le contrôle général de la comptabilité et des affaires sociales, la comptabilité étant d'ailleurs le reflet de l'activité de l'entreprise.
>
> Le comptable fait de la comptabilité, le chef de comptabilité contrôle ; il est en quelque sorte l'expert-comptable de la Société avec cette particularité que, participant à la marche des affaires de la société son travail de vérification sera plus lié, plus suivi et plus approfondi que celui résultant des devoirs confiés à un expert étranger à la Société. Sa principale activité ne devra donc pas se confiner dans le pointage du Journal centralisateur avec le Grand-Livre et les écritures des différents livres comptables, mais c'est aussi et surtout sur le contrôle général que devra porter son attention. » (p.5783).

Plus concrètement, les attributions d'un chef comptable peuvent se retrouver dans l'article de Croisille [1936b] (voir chapitre 7, paragraphe 2.2.2). A la fin de l'Entre-deux-guerres, les projets de normalisation des fonctions comptables se précisent. On voit ainsi fleurir dans la presse spécialisée plusieurs articles qui proposent des distinctions qui se recoupent plus ou moins. Citons ainsi Jounot [1938] dans *Le chef de comptabilité*, Vannson [1938] dans *France-comptable* et enfin la résolution adoptée en 1939 par le Congrès des chefs de comptabilité publiée dans *Le chef de comptabilité*. Les divergences sont minimes puisque les auteurs s'accordent sur le triptyque chef comptable/comptable/teneur de livres. Jounot [1938] avait introduit un stade intermédiaire entre teneur de livres (qu'il nomme « employé aux écritures ») et comptable : l'aide-comptable. Un an plus tard, le Congrès des chefs de comptabilité oubliera cet échelon intermédiaire. Avec des mots différents, la typologie de Vannson [1938] se rapproche de celle de Jounot [1938] : à un premier niveau, figurent les employés aux écritures et les employés mécanographes. On retrouve ensuite les teneurs de livres ou aides-comptables (utilisés comme synonymes), puis de façon plus consensuelle les comptables et les chefs comptables. Quelques années plus tard, d'autres auteurs confirmeront ultérieurement la définition des fonctions du chef comptable (Caussin[374] [1944], Lair[375] [1946] et Brunet[376] [1953]).

---

[374] « Considérées du point de vue de l'organisation de l'entreprise, les fonctions du chef de comptabilité consistent :

1.2.2.2. Le resserrement des fonctions de comptable : l'exemple du courrier

En définissant plus précisément les fonctions comptables, on procède implicitement à un resserrement des attentes. Dans nombre de petits et moyennes industries[377], à la fin du XIX^{e} siècle, les mots comptables et employés de bureau peuvent être utilisés comme synonymes. Mais, à partir du début du XX^{e} siècle, les fonctions comptables paraissent de plus en plus clairement définies.

Avant 1914, Gabriel Faure [1912] l'écrit déjà clairement dans *Mon bureau* :

> « Il est tout d'abord indispensable de délimiter la tâche du comptable et de l'y cantonner. Son métier ne consiste point, par exemple, à faire les factures et la correspondance générale […]. S'abstenir aussi d'envoyer le comptable constamment en course sous tel ou tel prétexte […]. Ne pas l'obliger à tenir la caisse. […] Les comptables improvisés fourniront nécessairement un mauvais travail, sans qu'on puisse équitablement leur reprocher des mécomptes dus à une erreur commise dans leur recrutement. » (p.331-334).

Outre les distinctions précédemment énoncées, c'est le service du courrier qui est exclu explicitement des attributions du comptable. Certes, quelques auteurs du XIX^{e} siècle comme Guilbault[378] [1865] indiquaient que la correspondance relevait du domaine du négociant. La séparation du service du courrier de la comptabilité sera réaffirmée avec plus de forces dans l'Entre-deux-guerres, mais dans des ouvrages que l'on classerait aujourd'hui comme relevant plus volontiers de gestion que de comptabilité. Citons à titre d'exemple les cas de Gutjahr[379] [1920], Savary[380] [1929] ou Ponthière[381] [1935].

On pourrait multiplier les exemples de ce resserrement des fonctions comptables dans les ouvrages de gestion de l'Entre-deux-guerres, le mouvement resterait similaire. On

---

- à faire tenir à jour tous les comptes traduisant la situation de l'entreprise aux points de vue engagements, existants et activité ;
- à présenter les comptes de l'entreprise de façon à permettre de juger objectivement le travail des chefs responsables d'après les résultats obtenus ;
- à assurer l'exactitude de ces comptes à l'aide du contrôle préventif. » (p.68)

[375] « Les atributions du personnel d'encadrement doivent être nettement précisées. Les pouvoirs de chacun seront couchés par écrit et signés conjointement par le chef d'entreprise et l'intéressé » (p.23).

[376] « Il va sans dire qu'il doit posséder des connaissances techniques suffisantes ; mais d'autres qualités dont il ne peut se passer sont l'aptitude à diriger le personnel et les qualités administratives (il n'est pas question ici de l'honnêteté, qui va de soi pour tout le personnel de l'entreprise) » (p.115)

[377] Voir par exemple les recensements effectués à Briare (introduction de la troisième partie). Recensements de 1896, 1901 et 1906. Archives municipales de la ville de Briare.

[378] « Le cabinet du négociant ou du directeur d'une compagnie industrielle doit être le centre de tous les mouvements venant de l'extérieur ou de l'intérieur. C'est de ce bureau que partent les ordres de toutes sortes ; c'est là que se traitent les affaires, que se nouent les traités, que se lisent et se discutent tous les rapports : c'est là aussi qu'on dépouille la correspondance et qu'on y répond » (p.140).

[379] Il distingue le service des expéditions, celui du courrier entrant et celui de la comptabilité (p.184).

[380] Pour Savary [1929], c'est au secrétariat commercial de s'occuper du courrier (p.36), la comptabilité centrale étant un service à part (p.34 et 36).

évoquerait ainsi le cas des services comptables bancaires où il n'existe plus de comptable en tant que tel, mais des comptables spécialisés dans une tâche clairement définie (escomptes, titres etc.).

Plus généralement, la parcellisation du travail comptable que nous venons de développer longuement appelle deux commentaires.

D'une part, en définissant clairement les postes, les entreprises en uniformisent la gestion. Au XVIII^{e} siècle, la répartition du travail comptable sans être aléatoire était très variable selon les entreprises, mais dépendait aussi des personnes qui l'exerçaient (Carrière [1973] par exemple). A l'inverse, en définissant les différentes tâches et en les associant à un poste précis, on rattache des capacités propres. Le teneur de livres doit savoir calculer et bien écrire. Le caissier est plutôt quelqu'un de confiance. Le chef comptable doit avoir des qualités d'organisation. A travers l'émergence de cette nouvelle organisation, c'est donc à une inversion du rapport entre l'homme et son travail qu'on assiste : l'individu est progressivement modelé par la fonction qu'il doit exercer et non plus l'inverse. Même si le contexte est différent, on pourrait résumer ce changement en disant que l'on passe d'une logique de compétence à une logique de poste. Cette dernière rend possible une uniformisation des pratiques et donc la naissance d'un discours général sur la gestion des entreprises.

On pourrait penser que les services comptables ont précédé la division du travail. Ce raisonnement se fonde sur l'idée que le nombre de *comptables* a augmenté avec la taille des entreprises, la division du travail n'étant qu'une réponse a posteriori à cette problématique organisationnelle. Nous venons justement de montrer le contraire : les services comptables apparaissent dans la dernière moitié du XIX^{e} siècle, mais les écrits prônant la division du travail sont antérieurs, remontant au début du siècle. Loin de constater un personnel de bureau pléthorique comme le font certains littérateurs de l'époque[382], les auteurs insistent au contraire sur le manque d'organisation du travail : ainsi, le teneur de livres ne doit pas être comptable pour des raisons d'économie. Le caissier ne doit pas être en même temps comptable pour des questions de sécurité. Le raisonnement est donc inverse : la division du travail comptable n'est pas le résultat de nouvelles problématiques résultant de l'apparition des services comptables, mais c'est au contraire l'apparition de nouvelles problématiques qui conduit à

[381] A l'intérieur d'une distinction entre achats et ventes, il propose une multitude de services dont un relevant s'occupant du courrier (les expéditions par exemple) et l'autre de la comptabilité (p.43-45).
[382] Voir par exemple *Les gens de bureau* d'Emile Gaboriau publié pour la première fois en 1862 ou le fameux *Messieurs les ronds-de-cuir* de Georges Courteline en 1893. Quelques années plus tôt, Proudhon [1855] qui se place du point de vue de l'actionnaire fait un constat similaire (p.243-244).

une augmentation du nombre de comptables et en conséquence à la naissance des services comptables.

1.3. La montée en puissance du droit social des comptables

Le droit interfère de plus en plus dans les relations entre le comptable et sa hiérarchie. On pense évidemment au droit des affaires, mais la fin du XIX^{e} et le début du XX^{e} siècle sont marqués par l'éclosion d'un droit social spécifique, celui des employés de bureau[383].

1.3.1. Le contrat de travail comme seul horizon du droit social ?

Tout contrat de travail est d'abord soumis au droit des contrats. En cela, la relation qu'entretiennent un *comptable* et une entreprise relève d'abord du droit des affaires. Comme Le Goff [2004] l'a montré pour les ouvriers du début du XIX^{e} siècle, le droit social se limite à un contrat dans lequel les deux parties sont présumées être sur un pied d'égalité. Dans le cas des employés de bureau et plus précisément des *comptables*, cette fiction juridique dure jusqu'au début du XX^{e} siècle. Rachon[384] [1900a] peut ainsi écrire :

> « Le contrat par lequel le comptable s'engage à fournir ses services n'est soumis à aucune formalité particulière.
>
> C'est un contrat purement consensuel, c'est-à-dire que l'accord des parties suffit à le parfaire » (p.187).

L'analyse qu'il propose ensuite est limpide : elle se borne à reprendre les conditions de fond de validité d'un contrat : le consentement, la capacité, l'objet et la cause. On chercherait en vain dans ce type d'article des restrictions concernant les conditions ou la durée du travail. Elles relèvent de la liberté des contractants et le droit se garde bien de s'y immiscer.

Dans un autre article de la même revue, la même année, Rachon [1900b] examine les obligations du *comptable*. Les seules spécificités qu'il relève concernent l'ambiguïté pouvant exister entre le pouvoir de direction et l'interdiction d'effectuer des faux en écriture (p.216). Mais, quand l'auteur aborde les éventuelles fautes du salarié, il ne fait plus référence qu'au Code Civil pour en expliquer les conséquences (p.218). L'auteur discute ensuite des obligations du patron envers son *comptable* au regard de la jurisprudence ainsi que des clauses de non concurrence.

---

[383] L'histoire du droit social des employés « reste encore à écrire » (p.215) comme le note l'histoire du droit social Jacques Le Goff [2004].

[384] Il semblerait qu'il y ait une erreur et qu'il s'agisse en fait de Rachou, avocat d'affaires, qui est l'auteur d'un Code du comptable qui connut un certain succès avant 1914. En effet, Rachon est présenté comme l'auteur du code des comptables.

1.3.2. *La naissance d'un droit social du* comptable

A côté de ce droit du contrat, un nouveau droit se construit dans les premières années du XX^{e} siècle[385] : un droit social de l'employé. Outre les évolutions législatives sur lesquelles nous allons revenir, deux rapports du Conseil Supérieur du Travail de 1903 et 1912 ainsi que plusieurs thèses (Bezançon [1903], L'estang du Rusquec [1912], Weil [1930]) permettent de rendre compte des évolutions législatives.

Mais, avant de revenir plus précisément sur celles-ci, il faut préciser le contexte intellectuel de l'époque[386]. Il existe en effet un débat sur le statut du travailleur intellectuel dans lequel s'insère l'employé de bureau[387]. A en croire Hubert [1921], la raison de ce succès est simple :

> « Le premier soin de la Confédération fut de mettre à l'étude la question des appointements. L'écart entre les émoluments des travailleurs intellectuels et ceux des travailleurs manuels apparaît considérable » (p.19).

A la lecture de l'ouvrage d'Hubert [1921], on comprend que les employés de bureau font certes parti des centres d'intérêt de la Confédération des Travailleurs Intellectuels, mais n'y figurent qu'à la périphérie[388]. Les objectifs que poursuit la confédération sont au nombre de quatre :

> « 1° Défendre, dans la société actuelle qui a tendance à les déprécier, les intérêts matériels des travailleurs de la pensée. […]
>
> 2° Défendre le prestige moral des travaux de la pensée, créations littéraires ou artistiques, inventions scientifiques, directions techniques, etc. […]
>
> 3° Constituer en face des deux classes actuellement définies et presque, peut-on dire, légalement reconnues, le capitalisme et le prolétariat, une troisième classe qui jouera dans la société le rôle d'élément pondérateur, de facteur d'équilibre […]

---

[385] Comme le note Jacques Le Goff [2004], « jusqu'en 1900, la réglementation ignore le secteur du commerce et des services » (p.214).

[386] Pour une histoire plus générale des classes moyennes au XX^{e} siècle, voir Ruhlmann [2001].

[387] La Confédération des Travailleurs Intellectuels fondée en 1920 et rattachée à la C.G.T. « est divisée en onze sections principales : arts plastiques, arts dramatique et musical, enseignement, fonctionnaires, lettres, presse, professions libérales, sciences pures et appliquées, techniciens du commerce, techniciens de l'industrie, groupements divers » (Hubert [1921], p.17).
Roussot [1934] en propose une analyse assez fine (p.11-16) ponctuée de plusieurs tentatives de définitions pour reprendre le point de vue d'un certain Kosé : « pour le moment, le plus sûr critérium serait d'énumérer certaines professions qui peuvent être généralement considérées comme intellectuelles et de laisser à leurs membres eux-mêmes ou à ceux d'autres professions le soin de dire s'ils désirent être considérés comme des travailleurs intellectuels ou s'ils préfèrent adhérer à une autre catégorie qu'il faudrait encore définir » (p.16).

[388] Dans les explications proposées à la paupérisation, on lit le propos suivant qui pourrait concerner les employés de bureau : « Henri Mugel dénonce la division du travail, la spécialisation excessive, telle que « les travaux intellectuels en sont venus à être considérés comme des travaux analogues aux autres, avec une technique et des résultats impénétrables aux non initiés » (Hubert [1921], p.27).

> 4° Faire reconnaître à la classe des intellectuels, une mission d'inspiration générale » (Hubert [1921], p.31-32).

Le mouvement qui réclame de nouveaux droits sociaux pour les employés se situe donc dans un contexte général plutôt favorable.

La thèse d'Hector Bezançon [1903] est la première à s'intéresser spécifiquement au sort des employés de commerce dont font partie les *comptables*. Il constate ainsi le paradoxe de l'évolution du droit social au XIX^{e} siècle. Après avoir listé six lois sociales, votées entre 1848 et 1900, il constate que seule la dernière est relative aux employés de commerce. Il peut alors poser ce que nous nommerions aujourd'hui une problématique :

> « La situation de l'employé de commerce serait-elle moins digne que celle de l'ouvrier de l'atelier ou de l'usine ? Le salarié du commerce travaillerait-il dans de meilleures conditions que celui des établissements industriels ? » (p.7).

En une quinzaine de pages, Bezançon [1903] démontre le contraire. Après avoir insisté sur l'essor de la classe sociale d'employé, il insiste sur son taux de mortalité :

> « Les statistiques de mortalité dressées par le service municipal de la ville de Paris, nous en donnent la preuve : consultons l'annuaire de 1891 :
>
> Dans les professions industrielles du bâtiment et de la métallurgie la mortalité annuelle des personnes âgées de 20 à 39 ans représente 29,87% et 32% des décès annuels (patrons et ouvriers) de ces professions, or, nous relevons des chiffres plus élevés pour le commerce et l'alimentation : […]
>
> Caissiers et comptables……39,69% » (p.25-26).

Ces chiffres sont ensuite repris : par Victor Dalle dans un rapport[389] puis par L'estang du Rusquec [1912] (p.40). A partir de ceux-ci, le législateur introduit deux nouveaux éléments dans la réglementation : la limitation de la durée du travail et l'amélioration des conditions de travail[390].

1.3.2.1. La durée du travail

La durée du travail intègre deux dimensions : la limitation quotidienne du nombre d'heures travaillés mais aussi l'existence de demi-journées, voire de journées hebdomadaires de repos.

Le rapport du Conseil Supérieur du Travail [1903], en confrontant les points de vue des syndicats d'employés et des syndicats patronaux, permet de se faire une idée du temps de

[389] L'information est fournie par L'Estang du Rusquec [1912] (p.40). Nous n'avons pas retrouvé trace de ce rapport. S'agit-il du rapport du Conseil Supérieur du Travail de 1903 dont Dalle est l'auteur ? Il s'agirait alors d'une confusion puisque ces chiffres n'y sont pas cités.

travail des employés de bureau et des *comptables*. En reprenant les données que nous fournit le rapport, voici ce que l'on apprend de la condition des employés de bureau du petit commerce[391] :

Département	Ville	Nature de l'emploi	Nombre d'heures en semaine	Nombre d'heures le dimanche	Heures supplémentaires	Repos périodique	Proportion d'employés logés	Conditions du logement	Employés nourris
Hérault	Montpellier	Employé de bureau	10h	4h30	2 fois par semaine 2 heures ; Noël, 1er janvier etc.	Aucun	Ceux qui travaillent en épicerie	Bonne	-
Seine	Paris	Caissiers, comptables	10h	fermé	Non	8 jours par an	Aucun	-	-
Somme	Amiens	Employés aux écritures	11h30	fermé	Jeudi, vendredi, samedi, 1h à 2h	Aucun	Aucun	-	-
		Caissiers	11h45	4h30					
Loire-Inférieure	Nantes	Employés de bureau	8h30	Repos	Non	Dimanches et fêtes	Aucun	-	-
Puy-de-Dôme	Clermont-Ferrand	Comptables	10h	Repos	Non	Dimanche	Aucun	-	-

Tableau 13 – Informations sur les conditions de travail et d'existence des employés de bureau d'après les réponses des syndicats des employés de commerce au Conseil Supérieur du Travail [1903]

Le premier constat est la situation relativement favorable dont bénéficient les *comptables*. A Paris, Nantes, Clermont-Ferrand ou Montpellier, les autres employés travaillent une ou deux heures de plus que les *comptables* par semaine. Il n'y a guère qu'à Amiens où les employés de bureau travaillent à peu près autant que les autres employés.

Le même rapport nous fournit également un tableau où sont détaillés les réponses concernant spécifiquement les *comptables*. Celles-ci sont reprises ci-dessous[392] :

[390] D'autres évolutions pourraient être mentionnées, mais leurs conséquences sur l'organisation concrète du travail nous paraît plus lointaine : il s'agit des congés annuels et du paiement des jours de congés maladie. Sur ces différents points, voir la thèse de Weil [1930] (p.319-378).

[391] Nous avons utilisé les réponses relevant du petit commerce. Nous n'avons retenu dans ce tableau que les horaires des employés de bureau, des comptables ou des caissiers selon l'indication du rapport. Nous exploiterons les autres données dans la suite de notre travail. Ces chiffres sont issus des pages 37, 38 et 39 du rapport.

[392] Ces données figurent en page 39 du rapport au Conseil Supérieure du Travail. Nous n'avons pas fait figurer les réponses patronales car elles ne spécifiaient pas les différentes catégories d'employés.

Département	Ville	Nombre d'heures en semaine	Dimanche	Heures supplémentaires	Repos périodique	Proportion d'employés logés	Employés nourris
Alpes-Maritimes	Nice	9h	Repos	-	Dimanche	Aucun	-
Aisne	Chauny	8h30	Repos	-	Dimanche	-	-
Bouches-du-Rhône	Marseille	Eté : 12h30 Hiver : 11h30	-	Nouveautés : jours de réclame 2 à 4 heures Epicerie : en fin d'année et à Noël jusqu'à minuit Bazars : pendant 15 jours autour de la Noël et du 1er janvier	Dimanche	-	-
Indre-et-Loire	Tours	10h	Repos	-	-	-	-
Nord	Maubeuge	9h	-	-	En juillet et septembre	-	-
Rhône	Lyon	Eté : 11h15 Hiver : 12h15	6h 9h30	Le jeudi et le samedi : 1 heure à 2 heures	-	-	-
Seine	Paris[393]	9h à 11h	4h à 4h30	La veille des échéances	-	Quelques uns seulement	Quelques uns seulement (nouveauté, alimentation, mauvaise nourriture)
Seine	Paris	Hiver : 12h30 Eté: 11h30	11h30 11h	-	-	-	-
Seine	Paris (administration privée)	10h	-	-	-	-	-
Seine-Inférieure	Le Havre	12h30	5h pendant 6 mois 9h pendant 6 mois	Le samedi et la veille des fêtes : 1 heure	-	-	-
Seine-Inférieure	Rouen	8h30	2h30	-	-	-	-
Somme	Ham	10h30	4h	3 fois par semaine: 1 à 2 heures	-	-	-

Tableau 14 - Informations sur les conditions de travail et d'existence des *comptables* d'après les réponses faites par les syndicats des employés de commerce au Conseil Supérieur du Travail [1903]

Si l'on recoupe ces informations avec les précédentes, on peut noter que la moyenne paraît se situer autour des dix heures quotidiennes. Le dimanche est parfois chômé, sans qu'aucune règle géographique ne puisse être invoquée. Quelques années plus tard, L'Estang du Rusquec [1912] constate une moyenne légèrement inférieure :

> « Dans les grands établissements, les employés de bureau ne travaillent guère qu'une moyenne de huit à neuf heures. Mais dans les établissements de second ordre, en province surtout, il arrive souvent que ce travail soit prolongé par des veillées variant entre deux et cinq heures, et il n'est pas rare de voir les employés travailler ainsi jusqu'à onze heures du soir, sans rétribution supplémentaire et avec obligation de se trouver le lendemain au bureau à l'heure réglementaire » (p.21).

Le constat dressé par les différents auteurs se rapproche de celui dressé dans la correspondance de Louis Favreau, l'employé de commerce bayonnais des années 1870[394]. La

[393] La pluralité des réponses pour Paris vient probablement du fait que plusieurs syndicats ont répondu.
[394] Voir chapitre 5 et Barros et Doussantousse [2004].

multiplication des écrits dans les premières années du XX^e^ siècle ne doit donc pas laisser croire que la situation soit nouvelle, bien au contraire. C'est donc un changement de regard qui se produit à ce moment-là. Au nom du progrès social, certains comportements ne paraissent plus acceptables. Les veillées dans les bureaux peuvent se terminer dans la nuit sans rétribution supplémentaire nous indique par exemple L'Estang du Rusquec [1912] (p.221) en se fondant sur un article de 1909 de la revue *L'employé* [395].

Il faut dire que la situation de l'employé de bureau change. Au début du XIX^e^ siècle, il peut encore espérer succéder à son patron. Avec l'apparition des services administratifs, cet espoir s'amenuise et beaucoup d'employés de bureau vivent mal cet état de fait. C'est du moins une partie de l'explication que retient Weil [1930] quand il s'interroge sur les raisons qui expliquent la persistance de conditions de travail déplorables au XIX^e^ siècle :

> « Primitivement, souvent, les liens entre employés et patrons étaient à caractère familial. L'idée de lutte sociale entre employés et employeurs était inconnue. […]
>
> L'employé, surtout celui qui avait des connaissances professionnelles étendues, avait des chances de devenir patron à son tour, dans un avenir plus ou moins rapproché. Il était donc peu soucieux de mettre son habileté et son savoir au service de ses collègues. Craignant les représailles de son patron, il ne voulait pas continuer à forger une arme qui, une fois devenu patron, pourrait être tournée contre lui » (p.37).

La législation sociale a évolué dans les vingt premières années du XX^e^ siècle. Deux rapports du Conseil Supérieur du Travail de 1903 et 1912 ont fourni des bases documentaires précieuses. Avant 1914,

> « on ne peut pas citer moins de quatre textes présentés alors au Parlement : projet de M. Doumergue de 1906, projet de M. Viviani en 1910, projet de M. de Mun en 1911[396] et enfin projet de M. Justin Godart en 1914. […]
>
> Le projet de M. de Mun, le plus complet, le mieux étudié, parut trop radical » (Weil [1930], p.199-200).

Au sortir de la guerre, la situation change et paraît plus propice à des lois favorables aux salariés qui ont durement souffert de la guerre :

> « Un peu plus de huit ans après, les modestes revendications de M. de Mun furent dépassées par la loi. Ce n'est pas la journée de 10 heures, mais bien celle de huit qu'institua la loi du 23 avril 1919 » (Weil [1930], p.202).

Le temps de travail est donc limité à 48 heures hebdomadaires[397] à partir du début de l'Entre-deux-guerres.

---

[395] Un leader syndical rajoute même : « la direction est plus rigoureuse pour l'exactitude le lendemain des veillées et, en cas de retard, des amendes de 0f50 et 1 franc sont infligées dans certains magasins » (Conseil Supérieur du Travail [1903], p.3).

[396] Il y a une faute de frappe dans le texte où 1919 est écrit à la place de 1911.

1.3.2.2. Les conditions de travail

La question de la durée du travail ne forme qu'une partie des revendications des salariés. Les conditions de travail sont jugées déplorables comme en atteste le témoignage de responsables syndicaux devant le Conseil Supérieur du Travail en 1903 :

> « D'une manière générale, l'hygiène est extrêmement mauvaise. L'air des magasins et surtout de leurs annexes n'est pas renouvelé. Dans les maisons trop nombreuses encore, qui logent leur personnel, l'employé couche souvent dans le magasin lui-même ; sur les comptoirs, on étend des matelas ayant séjourné pendant le jour dans des sous-sols humides. Quand, au contraire, les employés couchent dans des chambres spéciales, ils sont toujours, dans une même chambre, beaucoup plus nombreux que l'hygiène ne le permet » (p.1).

Au-delà de l'hygiène, deux points reviennent régulièrement. Même le très modéré syndicat des employés du commerce et de l'industrie indique :

> « que si l'on parvient à supprimer le coucher et la nourriture au magasin, ce sera déjà beaucoup » (p.8).

Le point de vue patronal est évidemment différent. Le directeur des magasins du Louvre, M. Honoré, affirme par exemple :

> « l'hygiène des magasins n'a rien de particulier. L'aération est la même que celle qui existe dans les établissements similaires » (p.21).

M. Ricois, le directeur du Bon Marché livre un témoignage encore plus clair :

> « l'hygiène et l'aération sont, au Bon Marché, aussi parfaits que possible, tant dans le magasin que dans les annexes. Deux médecins sont attachés à la maison » (p.22-23).

Les témoignages paraissent donc contradictoires à première vue. Pourtant, on comprend mieux cette dissymétrie si l'on se rappelle que les syndicats d'employés reconnaissent que la situation est meilleure dans les grands magasins que dans les petits (p.8). Dès lors, les premiers ont beau jeu de mettre en avant l'hygiène de leur entreprise, qui apparaît forcément meilleure que celle des petits magasins.

Comme pour le temps de travail, c'est donc dans les petites entreprises que la situation se trouve la plus contraignante pour le salarié. On ne peut dès lors s'empêcher de se demander dans quelle mesure les grandes entreprises – et notamment les grands magasins – peuvent être hostiles à une réglementation accrue qui leur coûtera peu, mais mettra en difficulté leurs concurrents de plus petite taille[398].

---

[397] Le repos dominical est obligatoire depuis 1906 pour l'ensemble des salariés (Chambelland-Liébaut [1998]).

[398] L'Estang du Rusquec [1912] souligne ainsi l'accord des patrons et des employés pour réglementer l'hygiène des bureaux et des magasins (p.46-47). On ne sait qui parle au nom des patrons : des représentations de grandes entreprises ou de petits entreprises ?

Les évolutions législatives commencent en 1900 avec la loi dite « des sièges » pour les vendeuses. Les *comptables* sont plus concernés par le projet de loi Millerand du 16 janvier 1902 qui prévoit

> « que des règlements d'administration seront remis après avis du Comité des Arts et Manufactures déterminant les mesures générales de protection et de salubrité applicables à tous les établissements assujettis » (cité par Weil [1930], p.280).

Deux décrets viennent compléter la loi : le premier du 28 juillet 1904 précise les conditions dans lequel le couchage du personnel peut avoir lieu[399] et le second du 29 novembre 1904 s'intéresse aux locaux de travail[400]. En 1906, le bénéfice de la loi sur les accidents du travail de 1898 est étendu aux salariés du commerce (L'Estang du Rusquec [1912], p.59).

A partir de ces évolutions, une impression se dégage : le droit social se constitue en contrepoint de la division du travail qui se met progressivement en place dans les bureaux. Cette lecture de type marxiste a une pertinence propre. Mais, une deuxième interprétation est également possible : le passage d'un moment où la gestion relevait d'une forme de liberté à un autre où celle-ci devient au contraire extrêmement codifiée et réglementée. Dans cette optique, la parcellisation du travail et la montée d'un droit protecteur pour le salarié relèvent de la même logique. Cette dernière se construit en opposition à des rapports sociaux fondés sur la proximité, comme par exemple le paternalisme. Il ne s'agit donc pas d'opposer salariés et patronat mais plutôt de distinguer chez chacun, ceux qui paraissent sensibles aux nouvelles idées comme le taylorisme naissant (Fridenson [1987]) ou l'hygiénisme (Bourdelais [2001]) et ceux qui s'en tiennent à une vision plus ancienne.

---

[399] « Il exige pour les locaux affectés au couchage : une fenêtre donnant directement dehors pour l'aération, la possibilité de la ventilation, l'absence de communication directe avec les cabinets, la suppression des conduits de fumée qui pourraient les traverser, sauf dans le cas où ils seraient en maçonnerie étanche. Les dortoirs devront avoir au moins 2m60 de hauteur : le sol devra être formé d'un revêtement imperméable ou d'un revêtement jointif se prêtant au lavage ; les murs devront également pouvoir être lavés. Il est formellement interdit de faire coucher le personnel dans les ateliers et les magasins, sauf les gardiens de nuit. La literie devra être constamment propre, les draps blanchis tous les mois et chaque fois qu'ils changeront d'occupants. Les matelas seront cardés tous les deux ans, les paillasses renouvelées deux fois par an. Le linge sale ne devra pas séjourner dans les dortoirs, tous les jours ceux-ci devront être lavés ou nettoyés avec des linges humides. Il devra y avoir de l'eau potable, des lavabos (1 au moins par 6 personnes) et des serviettes et savons individuels » (L'Estang du Rusquec [1912], p.47-48).

[400] « Il exige : le lavage quotidien de ces locaux, l'évacuation rapide des résidus putrescibles, l'aération suffisante pour éviter l'élévation exagérée de température, un éclairage normal. Il interdit la communication directe avec les cabinets d'aisance. L'atmosphère des locaux de travail doit être tenue à l'abri des émanations des égouts, des fosses, puisards, fosses d'aisance, etc. Il faudra au moins dans les cuisines dix mètres d'air cube par personne. Les fenêtres des cuisines devront donner directement en dehors. Il est interdit d'y prendre les repas. Enfin, l'air devra être complètement renouvelé pendant les interruptions de travail et le personnel devra avoir à sa disposition : vestiaire, lavabo et eau potable » (L'Estang du Rusquec [1912], p.48).

1.4. Le recours à d'autres savoirs : l'exemple de la psychologie[401]

A côté du droit et de ce que nous appellerions aujourd'hui la gestion, d'autres savoirs au service de l'entreprise émergent comme, par exemple, la psychologie. L'ouvrage *Le bureau moteur* de Maurice Ponthière [1935] pose ainsi le problème :

> « Existe-t-il une méthode scientifique de reconnaître et d'évaluer les aptitudes psychologiques d'un candidat au poste de chef de service ou d'agent principal ? Au premier Congrès d'organisation scientifique du travail, un ingénieur lyonnais, M. Henri Lallier, en avait proposé une qui mérite l'attention.
>
> On sait qu'on peut classer les hommes d'après leur tempérament, c'est-à-dire d'après la façon générale de sentir et de réagir. On peut distinguer cinq tempéraments […] [NDLA : sanguins, lymphatique, bilieux ; nerveux hyposthéniques et nerveux hypersthéniques]
>
> D'autre part, on peut classer les mêmes individus selon leur niveau de développement individuel. […]
>
> Comptabilité : lymphatique, intelligent etc. » (p.270-272)

Il serait évidemment facile de railler ce type de textes qui, vu d'aujourd'hui, ressemble à de la psychologie de mauvais aloi. Néanmoins, le point intéressant tient à la mobilisation quasi-systématique de toutes les formes de savoir possible pour mieux gérer l'entreprise. Même si cette dernière proposition n'a pas eu un réel effet sur les pratiques, ce type de raisonnement confirme la tentative d'organisation de l'ensemble des comportements.

2. Du savoir à la pratique : la gestion du personnel comptable

Dans cette section, nous nous proposons de procéder en deux temps : d'abord, nous mettrons en évidence les caractéristiques générales de la fonction comptable à sa naissance. Puis, dans un second temps, nous montrerons comment la division des fonctions comptables a pu se mettre en place dans deux entreprises étudiés plus précisément : Saint-Gobain et Pont-à-Mousson.

2.1. Une vue globale du personnel de la fonction comptable naissante

La naissance de la fonction comptable est d'abord un phénomène numérique. S'il est difficile de suivre au niveau national cette évolution[402], il est plus aisé de le faire au niveau d'une entreprise comme Saint-Gobain dont les archives sont suffisamment riches et bien

[401] Il ne s'agit pas ici de prétendre évoquer en une demi-page la psychologie. Il s'agit juste de constater à l'aide de cet exemple la façon dont tous les savoirs sont mobilisés pour servir les sciences de gestion naissantes.
[402] Cf. introduction de la troisième partie.

conservées pour permettre un suivi régulier de l'évolution du nombre d'employés dans la deuxième moitié du XIX^{e} siècle.

Dans ce cas particulier, la mise en place d'une véritable fonction comptable ne semble pas acquise avant 1880. Dans un premier paragraphe, nous nous proposons d'écrire une *protohistoire* de la fonction comptable. Nous pourrons ensuite éclairer les différentes caractéristiques de celle-ci du point de vue numérique (paragraphe 2), des salaires (paragraphe 3) et de la mobilité (paragraphe 4). A partir de ces différentes observations, nous brosserons un portrait de cette fonction comptable naissante (paragraphe 5).

2.1.1. Une protohistoire de la fonction comptable

Avant 1867, les informations dont on dispose sur la fonction comptable sont assez parcellaires. Saint-Gobain n'entre véritablement dans un XIX^{e} siècle plein de mutations qu'après le départ de Jacobé de Naurois en 1819 :

> « Le départ de Jacobé de Naurois en 1819 […] paraît […] avoir donné le signal. La caisse et la comptabilité cessèrent de dépendre directement des administrateurs et furent ajoutées aux attributions normales du directeur […]. Afin d'assurer pleinement cette tâche, les caisses tant à Paris qu'en province adoptèrent la comptabilité en partie double à partir du 1er juillet 1820[403] » (Pris [1973], p.298).

Retrouve-t-on cette modification au niveau des postes ? Une pièce donnant un aperçu des employés de Paris remonte aux années 1820[404]. On sait ainsi qu'à Paris, il y a un caissier, un aide caissier et un chef de la comptabilité[405]. Il n'y aurait donc que peu de changements.

La fonction comptable connaît toutefois quelques remous dans les années 1830 : l'agent général Clément-Désormes réclame son rattachement direct à la direction sans succès[406]. Le conflit larvé qui l'oppose au Conseil d'administration aboutira à son départ en 1835 (Daviet [1988], p.59-61).

Les changements dans la fonction comptable demeurent toutefois assez minces. Les règlements de 1830 et 1838 précisent clairement pour la première fois l'organisation de la décentralisation de la comptabilité[407]. Ainsi, à Chauny, voici les postes d'employés tels qu'ils sont définis :

---

[403] Rapport des censeurs à l'Assemblée Générale des actionnaires du 30 avril 1831, 1B1 ; note Saladin Naville, 1827, AA 42^{5}. Archives Saint-Gobain. Marc Nikitin [1992] indique dans sa thèse le 20 juillet 1820.
[404] AA 42^{5}. Archives Saint-Gobain. Aucune date n'est précisée mais Pris [1973] date plusieurs de ces documents des années 1820. Les informations qui y apparaissent ne semblent pas improbables par rapport aux éléments dont on dispose sur les années 1830.
[405] Cette expression ne doit pas être confondue avec celle utilisée des années 1860. Ici, il y a un chef de comptabilité sans comptable, donc le mot comptabilité a le sens de processus et non de service comptable.
[406] 4B5, 30 octobre 1832. Archives Saint-Gobain.
[407] C4-5. Archives Saint-Gobain.

« Sont employés sous les ordres du régisseur,

Le caissier teneur de livres…….(Pas de nom)

Le garde magasin……Court, Julien

Le sous garde magasin……Lepetit

L'aide garde magasin……. Dreux

Le commis aux écritures……Court, Emile

Le commis aux expéditions et contrôle……...Beaupré

Le commis chargé des livres auxiliaires et copie d'états…Durrieu

Le copiste (apprenti)……Bove

Le surveillant de la bascule et des déchargements……..Héry »[408]

Comme dans le cas de Paris en 1820, on retrouve une même ligne de partage du travail : la comptabilité et la caisse. Même si le poste de caissier est probablement encore le plus prestigieux, ce sont les fonctions comptables qui accaparent le plus de temps puisque le caissier est assisté d'un commis aux écritures et d'un autre commis pour les livres auxiliaires.

Nous ne disposons malheureusement pas d'informations pour les années 1840 et le début des années 1850. C'est véritablement après la fusion avec Saint-Quirin entre 1855 et 1858 puis avec Perret-Olivier (1866-1871)[409] que Saint-Gobain devient une très grande entreprise. Les données dont nous disposons ensuite se situent entre ces deux fusions.

A Aix-La-Chapelle, en 1859, un caissier et un teneur de livres sont regroupés sous le titre de comptabilité. En 1860, à l'établissement de Saint-Gobain, sous le même titre de comptabilité, figure la liste des emplois :

« 1 comptable et caissier

1 magasinier

1 aide magasinier

1 secrétaire chargé de la caisse de retraite

1 commis chargé des états de paiement

1 commis des expéditions et magasin de glace

4 commis sans affectation particulière »[410]

L'année suivante, en 1861, le comptable devient « chef de la comptabilité ». Ce changement sémantique pourrait suggérer un déplacement dans la nature du travail : avant, il n'y avait qu'un comptable et éventuellement un aide, mais à présent, il faut organiser le travail comptable.

---

[408] C4-5, article « comptabilité de Saint-Gobain en deniers », Première série A-C, fiche 37. Archives Saint-Gobain.

[409] Sur ces informations, cf. Daviet [1988], chapitre 4, p.145-209.

[410] 1L1. Archives Saint-Gobain.

Cette situation est-elle courante dans l'ensemble de la Compagnie ? Il semble bien que le mouvement soit encore balbutiant. L'établissement Saint-Gobain mentionne un service Comptabilité en 1861 ; en 1867, seuls Chauny et l'Administration Centrale disposent d'un service intitulé « Comptabilité » ; les autres établissements utilisent le vocable « bureaux ». Mais les deux termes sont utilisés comme synonymes. Et qu'en est-il du nombre d'employés affectés aux tâches comptables ? Nous avons reproduit ci-après les ratios nombre de *comptables* / nombre total de salariés des établissements pour montrer l'importance des écarts :

Etablissements	1867
Saint-Gobain	1,80 %
Chauny	0,81 %
Cirey	0,93 %
Stolberg	0,56 %
Mannheim	0,67 %

Tableau 15 – Pourcentage de *comptables* dans les établissements en 1867

Même si les proportions sont encore faibles, ces chiffres montrent la progression du nombre de *comptables* par rapport à la fin du XVIII^{e} siècle : il n'y avait alors au maximum que quatre personnes travaillant à la comptabilité et à la caisse sur plus de 1200 salariés. Il est difficile de savoir qui est responsable de cette augmentation : si le choix appartient au Conseil d'administration[411], on ignore d'ailleurs dans quelle mesure il en a l'initiative.

Il est difficile de savoir dans quelle mesure l'exemple de Saint-Gobain peut être généralisé. La plupart des grandes entreprises dont les archives sont aujourd'hui consultables, sont soit balbutiantes comme Pont-à-Mousson fondé en 1856 (Baudant [1980]), le Crédit Lyonnais fondé en 1863 (Bouvier [2000]), la Société Générale fondée en 1864 (Bonin [2006]) ou n'existent pas encore comme Michelin fondé en 1889 (Gueslin [1993]), Peugeot fondé en 1896 (Loubet [1999]) Renault fondé en 1899 (Fridenson [1972]). Quelques entreprises de grande taille existent certes, notamment dans les chemins de fer, mais la consultation de leurs archives au Centre des Archives du Monde du Travail ne nous a pas permis d'en apprendre plus[412]. Les historiens des chemins de fer Georges Ribeill [1993] ou François Caron [1973 et 1997] ne font d'ailleurs pas mention de l'histoire de ces services. Enfin, les grands magasins que sont la Belle Jardinière (Faraut [1987]) ou Au bon marché (Miller [1987]) en sont encore à leur tout début.

[411] Les PV de la fin des années 1850 indique que les décisions relatives à l'embauche, aux salaires et primes ainsi qu'au licenciement des employés étaient prises par le Conseil d'administration (Fombonne [2001], p.49).
[412] Les archives des Compagnies de Chemin de fer avant la nationalisation de 1937 sont conservées au Centre des Archives du Monde de Travail (Roubaix).

Quelques rares éléments nous permettent néanmoins de confirmer notre analyse comme dans le cas de la Compagnie de Saint-Rambert à Grenoble[413] entre 1853 et 1864. Le document utilisé est incomplet et faisait probablement partie d'une série beaucoup plus importante. Il s'agit d'un livre d'entrée et de sortie du personnel pour les années 1860 à 1862, mais qui explique plus largement la mobilité interne et externe ; seules 167 personnes voient leurs fonctions détaillées et il s'agit probablement des salariés les plus importants comme les comptables. En effet, nous retrouvons huit employés à la comptabilité dans ces registres. De ces quelques cas, deux réalités ressortent : d'abord la pratique systématique du surnumérariat. Tous les jeunes employés sont d'abord embauchés à la comptabilité comme surnuméraire avant d'être titularisés comme « employé à la comptabilité » quelques mois plus tard, ce délai pouvant approcher une année. Ainsi, Antoine Robin des Combes (n° 711) rentre le 30 octobre 1860 comme supplémentaire à la comptabilité. Le 19 février 1861, il devient employé à la comptabilité. Ernest Sifoux (n° 834) connaît un destin proche : il est embauché le 6 août 1861 comme supplémentaire, et il devient employé le 20 septembre 1861. Ce 20 septembre, voit aussi la montée en grade de quatre autres supplémentaires : Louis le Blanc de Prébois (n° 836), supplémentaire depuis le 18 décembre 1860, Paul Holtzinger (n° 837), supplémentaire depuis le 12 septembre 1860, Edouard Malortique (n° 838) depuis le 25 janvier 1861, Henri Cornillon (n° 839) depuis le 12 avril 1861. Mais cette politique d' « essai » ne se limite pas au seul service comptable ; ainsi, ce même 20 septembre 1861, Arthur Paris (n° 837), passe de supplémentaire à employé au bureau des litiges.

Le poste d'employé à la comptabilité ne paraît pas néanmoins un poste de fin de carrière récompensant la fidélité à la compagnie. Ainsi, le cas de Loritz (n° 715) qui passe de comptable à sous-chef de gare à Rives le 10 juin 1862, alors qu'il n'était employé à la comptabilité que depuis le 23 février 1861. Peut-être est-ce un moyen de se séparer d'un agent qui ne donne pas satisfaction ; mais on peut en douter car il a lui aussi connu une période d'essai. Peut-être s'agit-il d'une promotion ou de l'anticipation du départ du chef de gare de la compagnie. Si la division du travail semble acquise, les fonctions comptables paraissent donc facilement interchangeables, ne constituant qu'une étape dans une carrière réussie.

Dans cette protohistoire de la fonction comptable, la division du travail semble encore très primaire et paraît se limiter à la distinction comptabilité-caisse.

[413] 77 AQ 133. Centre des Archives du Monde du Monde du Travail (Roubaix).

2.1.2. *La montée du nombre de* comptables

Dans le cas de Saint-Gobain, la présence d'états du personnel annuel entre 1873 et 1912[414] permet de mieux cerner la montée du nombre de *comptables*. Le comptable a été défini comme celui qui effectue une tâche comptable[415]. Cette définition soulève plusieurs difficultés :

- Certains termes utilisés ne permettent pas de savoir si les individus effectuent ou non des tâches comptables tellement ceux-ci sont vagues : commis, employés sont ainsi indiqués ne nous permettant pas de savoir quelles tâches sont réellement effectuées.
- Des termes semblent avoir été utilisés indistinctement[416] : en 1873, dans la glacerie de Chauny, il y a douze employés dont un chef comptable, un payeur, un secrétaire et neuf comptables[417]. La même année, dans la glacerie de Saint-Gobain, voici la liste des employés :

« Déparme	Chef des bureaux
Gronier	Comptable
Martin	Aide-comptable
Goualain	Caissier
Héry A.	Aide-caissier
Davroux	Correspondant
Saget	Payeur
Chatelain	Caisse de retraites
Grand	Chef des expéditions
Lefay	Sous-chef des expéditions
Pâques	Comptable de magasin
Héry E.	Magasinier »

  Dans ces conditions, le mot comptable signifie-t-il la même chose à Chauny et à Saint-Gobain ? Evidemment non.
- Une troisième difficulté vient du statut ambigu des gardes-magasins. Certains sont assistés d'un employé ou d'un comptable et d'autres non. Dans ce dernier cas, on

[414] 1L2 à 1L41. Archives Saint-Gobain.
[415] Cf. chapitre 2, section 1.2.
[416] « Le terme « comptable » ne revêt pas un sens plus précis que « comptabilité » quant au travail effectué : la où le comptable est avant tout l'employé de la comptabilité. […] D'ailleurs, « comptable » n'apparaît plus dans les bulletins d'admission après 1924, c'est-à-dire après le départ de Lefèvre qui s'en occupait depuis la fin du XIX^{e} siècle » (Beau [2001], p.96).
[417] 1L2. Archives Saint-Gobain.

peut supposer que le garde-magasin effectue alors un travail comptable ; mais comment prendre en compte ce travail ?

- La dernière difficulté vient des fonctions connexes à la comptabilité comme celles de caissier, de garçon de bureau : font-ils ou non partie de la comptabilité ? Pour le caissier, si l'on en croit le règlement de 1761[418], il faut l'intégrer dans la comptabilité. Si l'on en croit les ouvrages de l'époque comme celui de Guilbault [1865] (p.136) qui prône la séparation entre les fonctions de comptable et caissier, il faut l'en exclure.

Il est difficile de tenir compte dans le décompte des risques de la première remarque, surtout qu'il n'est pas rare que, hormis le chef, il y ait plusieurs personnes exerçant une seule fonction : employé[419] ou commis[420]. Il est également délicat de présenter un tableau récapitulatif de toutes les fonctions du fait de l'ambiguïté du mot comptable. Aussi, avons-nous pris le parti de ne pas donner le dénombrement par fonction comptable. Les deux dernières remarques nous ont inspirées une division que nous reprendrons dans la suite de notre travail. Il s'agit de distinguer entre un sens restreint et un sens large :

- Le sens restreint : nous avons retenu les fonctions suivantes : chef, chef de bureau, chef comptable, chef de comptabilité, comptable, aide-comptable, employé, commis, employé, facturier, employé aux écritures pourvu qu'il travaille au bureau ou à la comptabilité.
- Le sens large : nous avons retenu les comptables de magasin, les caissiers, les garçons de bureau, de recette outre tous ceux entrant dans la catégorie sens restreint.

Voici donc les résultats obtenus à partir de ces dépouillements :

	1867	1873	1883	1893	1903	1912
Administration Centrale	0,15%	0,25%	0,65%	0,92%	1,17%	0,91%
Etablissements	0,81%	1,40%	1,82%	1,76%	1,76%	1,85%
Total	0,96%	1,65%	2,47%	2,69%	2,93%	2,76%

Tableau 16 – Pourcentage de *comptables* au sens large dans l'entreprise (1867-1912)

La hausse de la proportion des *comptables* est assez significative entre 1867 et 1883 dans les établissements et se poursuit même jusqu'en 1903 à l'Administration Centrale. Examinons successivement les évolutions à l'Administration Centrale et dans les établissements.

[418] C4-2. Archives Saint-Gobain. Cf. annexes.
[419] Par exemple à Aubervilliers en 1873. 1L2. Archives Saint-Gobain.
[420] Par exemple à Chauny en 1883. 1L12. Archives Saint-Gobain.

2.1.2.1. Le personnel de l'Administration Centrale

L'Administration Centrale est composée de trois puis de quatre branches : le secrétariat général, la direction des glaceries et celle des produits chimiques (laquelle se scinde en direction générale et direction commerciale). Voyons plus précisément où exerce le personnel comptable :

	1873	1883	1893	1903	1912
Secrétariat Général	0,09%	0,43%	0,54%	0,68%	0,60%
Direction des Glaceries					0,03%
Direction Générale des Produits Chimiques				0,02%	
Direction Commerciale des Produits Chimiques	0,17%	0,22%	0,39%	0,48%	0,28%

Tableau 17 – Pourcentage de *comptables* au sens large dans l'Administration Centrale (1873-1912)

Celui-ci est donc essentiellement réparti entre deux directions : le Secrétariat Général qui s'occupe selon toute vraisemblance de la centralisation comptable et les Produits Chimiques. C'est au Secrétariat Général que la hausse est la plus importante. Les services comptables se multiplient : à côté de la comptabilité proprement dite, apparaît bientôt un service de caisse et un troisième d'Inspection de la Comptabilité. Ils disparaîtront entre 1910 et 1912 pour la caisse et entre 1907 et 1908 pour l'Inspection de la Comptabilité. Les employés garderont leurs fonctions qu'ils exerceront au sein du service comptable central.

2.1.2.2. Le personnel comptable des établissements

Commençons par préciser les proportions de *comptables* dans les établissements :

Type d'établissement	Sens	1873	1883	1893	1903	1912
Glaceries	Restreint	1,01%	1,42%	1,46%	2,09%	1,83%
	Large	1,21%	1,75%	1,92%	2,72%	2,42%
	Nombre d'établissements	6	6	7	9	9
	Dont à l'étranger	*2*	*2*	*3*	*5*	*5*
Produits chimiques	Restreint	0,83%	0,90%	0,82%	0,76%	0,91%
	Large	1,16%	1,16%	1,21%	0,90%	1,08%
	Nombre d'établissements	9	8	8	16	20
	Dont à l'étranger	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*
Moyenne[421]	Restreint	1,08%[422]	1,50%	1,36%	1,44%	1,51%
	Large	1,40%	1,85%	1,80%	1,81%	1,91%

Tableau 18 – Pourcentage de *comptables* présents dans les Etablissements[423] (1873-1912)

L'évolution dans le temps est relativement importante au niveau des glaceries : là où il n'y avait qu'environ 1% de *comptables* en 1873, il y en a le double 39 ans plus tard. A

[421] Ces chiffres diffèrent légèrement de ceux du tableau présentés à la page précédente : on a en effet rapporté le nombre de *comptables* au nombre d'employés dans les différents établissements et non au nombre total d'employés (on a donc exclu les services centraux).

[422] La moyenne des établissements est supérieure à celle des glaceries et des produits chimiques ; cela s'explique par la prise en compte des *comptables* dans les entrepôts et dépôts dans la moyenne des établissements.

l'inverse, l'effectif des produits chimiques reste relativement stable[424]. Les deux phénomènes sont assez homogènes entre les différents établissements (cf. annexe 11, tableau 21b 21c et 21d pour une analyse plus détaillée). Le seul début d'explication que ces tableaux suggèrent est la part des nouveaux établissements dans l'augmentation de la proportion de *comptables* : dans les Glaceries, ceux-ci ont une proportion supérieure à la moyenne des établissements à leur création, ce qui n'est pas le cas pour les Produits Chimiques (cf. annexe 11, tableau 21e et 21f).

Au total, c'est donc bien une véritable massification des services comptables que nous observons : ils sont 130 en 1873 et 340 en 1912, un nombre qui appelle probablement la mise en place d'un autre management.

2.1.3. L'évolution des salaires

L'étude des salaires nous intéresse pour appréhender l'importance de la fonction comptable, à partir du postulat suivant : en payant bien le *comptable*, on lui signifie son importance. Plus précisément, l'étude des variations de salaire peut nous donner des indications à trois niveaux : d'abord, savoir si, globalement, le salaire des *comptables* par rapport aux autres salariés a augmenté ou pas ; ensuite, savoir quels sont les salaires qui augmentent le plus selon le lieu de travail des *comptables*. Enfin, il faudrait étudier la dynamique des salaires par fonction ce que nous ferons dans la deuxième section de ce chapitre.

Si l'on commence par regarder les plus hauts salaires au niveau de l'Administration Centrale, voici leur hiérarchie en 1884 puis en 1904 :

	1884		1904	
	Poste	Salaire annuel (avec prime)	Poste	Salaire annuel (avec prime)
1	Secrétaire Général	50 000	Directeur général des usines des Produits Chimiques	50 000
2	Directeur commercial Produits Chimiques	50 000	Directeur commercial des Produits Chimiques	50 000
3	Directeur Fabrication Produits Chimiques	30 000	Directeur général des glaceries	40 000
4	Directeur Fabrication Glaces	28 000	Directeur du secrétariat général	28 000
5	Ingénieur de fabrication des glaces	15 000	Directeur adjoint des glaceries	27 000
6	Inspecteur de la comptabilité	14 500	Contrôleur des fabrications	25 000
7	Achats Produits Chimiques	12 000	Chef de comptabilité	18 000
8	Chef de comptabilité	11 000	Inspecteur de la comptabilité	18 000

Tableau 19 – Les huit plus haut salaires à l'Administration Centrale en 1884 et en 1904

[423] Les chiffres bruts sont indiqués en annexe 12 (tableau 21a).

L'évolution dans le classement (sixième et huitième puis septième et huitième) ne témoigne pas d'une dégradation particulière au regard de la hiérarchie. Il paraît plutôt y avoir une certaine stabilité, même si les postes de chef de comptabilité et inspecteur de la comptabilité sont des postes de fin de carrière contrairement aux postes techniques qui peuvent laisser espérer un accès aux plus hautes responsabilités. Si l'on compare ces salaires à ceux des chefs d'établissement, nous pouvons dire que le chef de comptabilité du secrétariat général et l'inspecteur de la comptabilité gagnent autant qu'un chef d'établissement de petite ou moyenne taille[425].

A côté de ces postes à haute responsabilité, il y a tous les postes comptables plus ordinaires dont il s'agit aussi de mesurer l'évolution des salaires. Celle-ci présente toutefois une difficulté : les salaires dans l'entreprise ne sont pas constants, loin de là. Daviet [1988] nous indique que les hausses moyennes de salaires entre 1880 et 1900 sont de 22,85 %[426] (p.376). Nous avons donc constitué plusieurs classes de salaires et nous avons dénombré le nombre de *comptables* dans chaque classe, sachant qu'en 1904, nous avons présenté les résultats en salaire courant ou en salaire constant (en intégrant la hausse moyenne des salaires de 22,85%). Globalement, voici les résultats obtenus :

Tranche (en francs par an)	Nombre de *comptables* dans chaque tranche de revenu			Part des *comptables* dans chaque tranche de revenu		
	1884	1904 salaire courant	1904 salaire constant	1884	1904 salaire courant	1904 salaire constant
- 1000	7	4	6	9,46 %	3,54 %	5,31 %
1000 - 1999	14	12	41	18,92 %	10,62 %	36,28 %
2000 - 2999	26	48	39	35,14 %	42,48 %	34,51 %
3000 - 3999	15	27	10	20,27 %	23,89 %	8,85 %
4000 - 4999	5	5	8	6,76 %	4,42 %	7,08 %
5000 - 9999	5	14	6	6,76 %	12,39 %	5,31 %
+ 10000	2	3	3	2,70 %	2,65 %	2,65 %
Total	74	113	113	100,00 %	100,00 %	100,00 %

Tableau 20 – Salaires des *comptables* au Secrétariat Général et dans 6 établissements en 1884 et 1904

[424] Si l'on ajoute les effectifs de la Direction commerciale des Produits Chimiques, l'écart est légèrement atténué, mais demeure important (tableau 21g, annexe 12). D'autre part, nous aurions pu ajouter aux *comptables* des Glaceries, ceux des entrepôts et dépôts qui selon toute vraisemblance travaillent pour les Glaceries.

[425] En 1884, les salaires des chefs d'établissement sont compris entre 8500 francs annuels (Sain-Bel) et 25000 francs (Chauny). En 1904, ils sont compris entre 12000 francs annuels (Aubervilliers) et 30380 francs (Stolberg). 1L13 et 1L33. Archives Saint-Gobain.

[426] Nous n'avons pas pu reprendre les mêmes années car les registres ont disparu. D'autre part, Daviet indique qu'au secrétariat général, le salaire des garçons de bureau avait été doublé sur la période, passant de 1 500 à 3 000 francs (p.375), laissant supposer qu'au niveau central, la hausse avait été bien supérieure à 22,85%. Nous n'avons pas retrouvé de tels chiffres en 1904 (il s'agit peut-être de primes liées à l'Exposition Universelle de 1900 où Saint-Gobain cherchait à affirmer sa mission sociale) ; nous avons préféré reprendre les chiffres de la page suivante, calculés sur une proportion plus importante. Ce chiffre de 22,85 % n'est donc qu'un minimum (si nous avions pris les chiffres de la période 1890-1910, ce chiffre aurait été très légèrement inférieur (19,7 %).

Deux impressions contrastées ressortent de ce tableau : tout d'abord, dans l'absolu, les salaires des *comptables* augmentent, notamment ceux des moins payés. Comparée au niveau général des prix, la hausse est indiscutable[427]. Comparée à la hausse des salaires courants (+9,80%), la hausse des salaires constants apparaît néanmoins beaucoup moins significative. Toutefois, si l'on compare les salaires de 1884 avec la hausse moyenne des salaires, nous pouvons même noter le relatif appauvrissement des *comptables* : 64 % gagnaient moins de 3000 francs par an en 1884 alors qu'ils sont 76 % dans ce cas vingt ans plus tard. Ils sont pourtant aussi nombreux à gagner plus de 3000 francs par mois, mais la massification des services comptables s'est faite par le recrutement de *comptables* moins bien payés. Si l'on regarde en détail les chiffres, nous pouvons même voir s'amorcer un écart toujours plus sensible entre les salaires, la classe des salaires entre 3000 et 3999 francs tendant à disparaître.

A côté de ces chiffres, une étude plus détaillée[428] séparant le Secrétariat Général, les Glaceries et les Produits Chimiques fait ressortir plusieurs faits. Les salaires baissent au Secrétariat Général : là où 31 % des *comptables* gagnaient moins de 3000 francs par an en 1884, ils sont 75% en 1904. L'évolution était déjà acquise dans les glaceries où seuls 15% des *comptables* gagnaient plus de 3000 francs par an. L'évolution dans les Produits Chimiques va dans le sens opposé : 83% des *comptables* gagnaient moins de 3000 francs en 1884, ils ne sont plus que 62% en 1904.

2.1.4. *La mobilité des* comptables

Nous avons étudié la mobilité selon deux critères :

- la mobilité à long terme et à court terme : il s'agit de voir si une proportion significative reste présente pendant plusieurs dizaines d'années ou si cela demeure l'exception. La question se pose aussi à court terme (1 an).
- la mobilité interne et externe : la mobilité peut consister à étudier les entrées et les sorties de l'entreprise (mobilité externe) mais aussi les modifications de postes ou de lieux de travail (mobilité interne).

Pour répondre à ces questions, nous avons procédé à deux études : la première a consisté à recouper les 973 noms sur nos cinq relevés et à étudier les noms et prénoms qui réapparaissaient afin d'étudier la mobilité à long terme La seconde a consisté à comparer les

[427] Concernant les données macro-économiques entre 1813 et 1912, nous nous appuyons sur les travaux de Bourguignon et Lévy-Leboyer [1985] et plus précisément sur les données de la base « production prix et salaires » (p.333-337).
[428] Les tableaux détaillés figurent en annexe 12, Tableau 23a.

états du personnel de 1884 et 1904 avec ceux de 1883 et 1903[429]. On peut ainsi étudier la rotation interne et externe à court terme.

L'étude de la rotation à long terme fait ressortir les résultats suivants :

	En …			
Part du personnel comptable étant présent depuis …	1912	1903	1893	1883
Moins de 10 ans	56,28%	62,34%	56,93%	64,35%
Entre 10 et 20 ans	27,44%	21,30%	24,34%	35,65%
Entre 20 et 30 ans	10,47%	11,17%	18,73%	
Entre 30 et 39 ans	4,88%	5,19%		
Plus de 39 ans	0,93%			

Tableau 21 – Ancienneté du personnel comptable (1883-1912)

Ces chiffres ne diffèrent guère de ceux que Jean-Pierre Daviet [1988] (p.370) pour l'ensemble des salariés en 1900 :

Ancienneté du personnel en 1900	Glacerie	Produits Chimiques
10 ans et moins	47,60 %	66,40 %
11 à 20 ans	25,50 %	22,30 %
21 à 30 ans	17,80 %	8,30 %
31 à 40 ans	7,40 %	2,40 %
Plus de 40 ans	1,70 %	0,60 %

Tableau 22 – Ancienneté de l'ensemble des salariés en 1900

La mobilité externe paraît donc assez similaire à celle de l'ensemble du personnel. A l'inverse, l'étude de quelques trajectoires en interne se révèle plus instructive sur les raisons de cette mobilité : ainsi, jusqu'en 1893, on note huit cas de transfert des établissements vers l'Administration Centrale. Cette mobilité correspond à plusieurs impératifs : d'abord, l'Administration Centrale est en pleine explosion à la fin du XIX^{e} siècle et il faut trouver de la main d'œuvre. Les salaires, plus élevés que dans les établissements, doivent contribuer à attirer les *comptables* ; de plus, l'arrivée au siège doit constituer une forme de promotion pour les *comptables* provinciaux.

Après 1893, le mouvement inverse se met en place (de l'Administration vers les Etablissements) : de nouveaux établissements sont créés et souvent, on retrouve un *comptable* du siège ou d'un autre établissement pour diriger les nouveaux services comptables. Sur seize établissements créés entre 1890 et 1910, dix[430] ont au moins un *comptable* issu d'un autre établissement. Dans les six établissements restants[431], d'autres raisons peuvent en expliquer

[429] 1L13, 1L33, 1L12 et 1L32. Archives Saint-Gobain.
[430] Il s'agit des établissements de Sain-Bel, de Pise, de Montluçon, de Balaruc, de Tours, de Montargis, de Nantes – avec un décalage toutefois –, de Bordeaux, de Bayonne et du Mans.
[431] Il s'agit de Franière, Bilin, Ivry, Vitry, Pierre-Bénite et Varangéville.

l'absence : la création récente[432] (Ivry, Vitry, Pierre-Bénite, Varangéville), ou la petite taille de l'établissement (Bilin).

A côté de cette mobilité à long terme, nous avons étudié une mobilité plus courte pour voir le renouvellement annuel des bureaux : nous avons calculé un indicateur de mobilité[433] qui mesure la rotation du personnel à deux moments : 1883-1884 et 1903-1904[434]. Voici les résultats obtenus :

Type d'établissement	1883-1884	1903-1904
Secrétariat Général	10,64 %	10,89 %
Glacerie	23,47 %	31,58 %
Entrepôts et comptoirs	31,11 %	59,38 %
Produits chimiques	39,39 %	10,99 %
Moyenne	*24,66 %*	*22,49 %*

Tableau 23 – Indice de mobilité (1883-1884 et 1903-1904)

La mobilité globale apparaît quasiment inchangée. Sans surprise, celle-ci est la plus faible au Secrétariat Général, là où les salaires sont les plus élevés. La mobilité des dépôts et agences augmente fortement en 1903-1904 du fait de la réorganisation des entrepôts en comptoirs. Les Glaceries et les Produits Chimiques subissent eux des sorts opposés : les premiers connaissent un accroissement de la mobilité qui peut s'expliquer par l'augmentation du nombre de *comptables* ainsi que par la baisse relative des salaires. Les seconds voient la mobilité se réduire fortement, le nombre de *comptables* demeurant stable.

Ces résultats recoupent au moins partiellement d'autres travaux : ceux d'Hubert Bonin [2006] à la Société Générale et ceux de Cécile Omnès [1998] au Crédit Lyonnais à la fin du XIX^{e} siècle. Notons d'abord la similitude entre l'organisation de ces grandes banques et celles des grandes industries : dans les deux cas, un centre, le siège tente d'unifier et d'imposer des pratiques de gestion à une périphérie (agences bancaires ou établissements industriels). C'est notamment le cas de la Société Générale dès la fin du XIX^{e} siècle. Ainsi, au siège,

> « la comptabilité établit un décompte complet de toutes les écritures des divers services et agences, et une vérification méticuleuse des opérations » (p.574)

Dès les années 1870, on compte de 800 à 900 personnes travaillant au siège, soit plus que dans les agences (p.563). Cet effectif permet un contrôle drastique des opérations effectuées par les agences et peut même aboutir à une mise sous tutelle (p.184-190). Ce constat n'est évidemment pas étranger à l'apparition de préoccupations concernant les frais

[432] C'est-à-dire aux alentours de 1910 pour des observations faites en 1912.
[433] (Entrants + Sortants)/Effectif du service
[434] Nous n'avons pas pu l'effectuer pour les périodes 1873-1874, le livre de 1874 étant rongé par l'humidité et celui de 1911 étant manquant. L'échantillon se compose des *comptables* du secrétariat général, de ceux de trois

généraux à la même époque (p.576). Néanmoins, c'est probablement grâce à l'importance de ce siège que la banque d'investissement apprend de nouveaux métiers comme la gestion de l'escompte dans les années 1890 (p.262-266).

Le personnel dirigeant du service comptable du siège est au début recruté dans d'autres entreprises (p.574). Bonin [2006] se montre plus discret sur le personnel moins gradé. Quant au déroulement des carrières, on peut noter une certaine similitude avec Saint-Gobain : les *comptables* du siège sont parfois envoyés en province comme Frédéric Save (p.134). Cela permet probablement de diffuser la rigueur gestionnaire du siège vers certains établissements aux méthodes plus discutables. Les comptables ou les caissiers des agences peuvent aussi bénéficier de ces promotions pour accéder au statut de directeur d'établissement (p.135-142).

Le personnel d'une autre grande banque, le Crédit Lyonnais, a été étudié par Cécile Omnès[435] [1998]. Après sa fondation en 1863, s'ouvre une première période (1863-1885) où deux facteurs conditionnent le recrutement : l'expérience dans une autre banque[436] (p.36-42) et la tenue :

> « Un niveau élevé d'instruction n'est pas à cette époque un critère déterminant pour entrer au Crédit Lyonnais […]. Ce qui prime entre 1863 et 1885, c'est la « tenue » ou « l'éducation » : l'importance des lettres de recommandation et la prise en compte du milieu social d'origine au moment du recrutement le confirmeront » (p.42-43).

A cette époque le turn-over est plutôt faible (p.60), les carrières ne dépassent pas les vingt ans. Il semble que « l'employé apparaît encore comme un patron possible » (p.61). Par conséquent, l'emploi à la banque semble un moyen pour devenir ensuite son propre patron.

Sur la période 1885-1915, Cécile Omnès [1998] note un rajeunissement du personnel employé (p.78-80). Contrairement à la période précédente, l'instruction prend une place plus importante que la tenue ou l'éducation. Cette évolution est à lier aux lois scolaires ainsi qu'au recrutement d'un personnel plus jeune avec moins d'expérience (p.88-97). Néanmoins, les recommandations (p.97-102) ou la connaissance du milieu social (p.102-106) restent des critères déterminants. Le turn-over augmente peu dans cette période : le nombre d'employés

---

Glaceries (Saint-Gobain, Chauny, Cirey) et de trois établissements de Produits Chimiques (Oseraie, Saint-Fons, Aubervilliers).

[435] Précisons que le travail de Cécile Omnès ne sépare pas les différentes catégories de personnel dans la description des rapports sociaux qu'elle nous propose. Néanmoins, il nous apparaît – au vu des exemples cités en annexe – que la différence entre les *comptables* et les employés n'est pas flagrante dans cette banque.

[436] Cet argument n'est peut-être pas sans lien avec le fait que le Crédit Lyonnais vient d'être créé et qu'intégrer du personnel déjà qualifié est moins coûteux. Néanmoins, précise Omnès [1998], une formation « maison » était proposée à tous, y compris aux employés connaissant déjà leur métier (p.40).

travaillant moins d'un an augmente légèrement, mais la durée moyenne des carrières s'est allongée par rapport à la période précédente (p.115).

Le premier constat que l'on peut dresser tient évidemment à l'augmentation sensible du nombre de *comptables*. Dès notre introduction, nous avions donné de nombreux chiffres montrant la généralité du phénomène. Mais, deux autres aspects retiennent davantage notre attention.

Au terme de cette première vue d'ensemble de la fonction comptable, une autre impression se dégage : c'est là où le nombre de *comptables* augmente le plus fortement que les salaires tendent à diminuer. Ceci confirme que le recrutement qui s'opère se fait essentiellement au bas de l'échelle, chez les teneurs de livres. Pour vérifier ce phénomène, il nous faudra mettre en évidence les salaires selon la fonction occupée.

Une autre conséquence de ce type d'organisation est assurément la mobilité qui en résulte : là où il n'était pas rare de voir des teneurs de livres faire leur carrière entière chez un même négociant au XVIII^{e} siècle, la mobilité devient plus importante tant à l'intérieur de l'entreprise qu'à l'extérieur. Pour autant, il ne faut pas exagérer l'ampleur du changement : le manque de *comptables* bien formés au début du XIX^{e} siècle[437] explique des carrières en apparence chaotiques où des contremaîtres s'essayent à des carrières administratives avec des succès variés.

2.2. La dynamique des fonctions comptables

Dans la première partie de ce chapitre, nous avons insisté sur les multiples formes de division du travail au sein de la fonction comptable. Nous avons travaillé sur six classeurs ayant l'apparence de grands-livres établis en 1935[438]. Ceux-ci sont composés de fiches individuelles concernant chaque employé dans les établissements. Les informations suivantes sont indiquées : le nom, le prénom, le lieu et la date de naissance. Pour chaque année de travail dans l'entreprise, la fonction ainsi que le salaire annuel sont inscrits, ce dernier se décomposant entre salaire et primes diverses.

Les données remontent aux années 1860 dans quelques rares cas. Néanmoins, il apparaît par comparaison avec l'étude effectuée entre 1873 et 1912 que les *comptables* présents en 1903 selon les relevés d'état du personnel ne sont plus tous présents en 1935. Donc, on ne peut pas s'intéresser à ces relevés pour leur exhaustivité, c'est-à-dire pour étudier

[437] Cf. chapitre 7, paragraphe 1.1.
[438] CSG Hist 000029 000147 (Glaceries) et CSG Hist 000029 000148 (Produits Chimiques). Archives Saint-Gobain.

le nombre de *comptables* dans l'entreprise comme nous venons de le faire. Cependant, l'étude des salaires et des mutations s'avère elle possible et facilitée par le mode de présentation des données.

L'autre intérêt de ce travail est de présenter 355 personnes ayant occupé l'un des postes suivants à un moment de leur carrière[439] : chef comptable, caissier, comptable, aide-comptable, employé aux écritures, facturier, commis employé ou mécanographe[440] dans une Glacerie ou dans un établissement de Produits Chimiques. Autrement dit, cela nous permet de présenter nos résultats non plus dans l'absolu, mais aussi de comparer les fonctions entre elles. C'est ce sur quoi nous allons essayer de nous centrer dans ce développement.

On peut aussi noter au passage l'évolution dans le mode de présentation des données. Là où celles-ci se font par établissement jusqu'en 1914, elle s'élaborent ensuite par personne, ce qui atteste de l'émergence d'une gestion des compétences individuelles qui dépasse la simple gestion des établissements[441].

Nous allons d'abord présenter les différentes fonctions comptables. Nous nous intéresserons ensuite à la dynamique des salaires des fonctions les unes par rapport aux autres, et à la mobilité de chaque fonction. Dans un second temps, nous montrerons comment les fonctions comptables s'articulent entre elles pour permettre de créer des carrières complètes au sein de la fonction comptable.

2.2.1. Les différentes fonctions comptables

Dans ce paragraphe, nous nous intéresserons aux différentes fonctions comptables. Elles sont nombreuses mais nous évoquerons plus particulièrement celles observées à Saint-Gobain[442]. Nous les compléterons par les sources trouvées dans d'autres entreprises.

Précisons que ces catégories varient en effet selon les différentes entreprises. Ainsi, dans les manufactures de tabac, régies par la réglementation publique, on ne retrouve que des commis, rédacteurs et autres chefs ou sous-chefs de bureau (Collectif [1920] et Fièvre [2004], p.39-40).

---

[439] Les résultats détaillés figurent en annexe 12 du fait du nombre très important de tableaux.

[440] Cette dernière fonction regroupe les employés mais aussi tous ceux qui sont indiqués comme faisant partie du service comptable sans plus de précisions.

[441] Voir les travaux de Fombonne [2001] sur la gestion des ressources humaines aux XIX^{e} et XX^{e} siècles.

[442] La diversité des dénominations pose d'ailleurs problème, comme le sous-entend Cormier [1924] : « nous avons déjà un stock de qualificatifs imposants : commis aux écritures, tribuns, teneurs de livres, aides-comptables, caissiers-comptables, comptables, chefs comptables, chefs de comptabilité, directeurs de comptabilité, inspecteurs comptables, experts-comptables, censeurs-comptables, organisateurs-comptables[442], comptables-conseils, comptables-consultants etc…, et autres combinaisons de mots plus ou moins appropriés » (p.2-3)

2.2.1.1. Le chef comptable

Il est au sommet de la hiérarchie comptable mais il fut longtemps concurrencé par le caissier. Au XVIII[e] siècle, ce dernier remplit les fonctions de teneur de livres avant de les lui déléguer, créant ainsi le poste de teneur de livres (au sens du XVIII[e] siècle), puis celui de comptable[443]. Que ce soit en 1838 à Chauny[444] ou en 1860 à Saint-Gobain[445], le caissier exerce la double fonction de teneur de livres et de comptable. La fin du XIX[e] siècle marque néanmoins une séparation entre les deux fonctions, le chef comptable s'imposant mais sans que ses attributions soient encore clairement définies.

Jounot [1938] propose dans la revue *Le Chef de comptabilité* la description suivante du travail du chef comptable :

> « Employé supérieur, dirigeant avec le concours obligé d'employés sous ses ordres, les différentes sections de comptabilité sous ses ordres, les différentes sections de comptabilité, concourant à l'élaboration des écritures comptables, telles que prix de revient, clients, fournisseurs, etc… ; coordonne soit personnellement, soit par sous-ordres, tous les éléments indispensables à la bonne tenue des écritures ; assure tous contrôles, toutes vérifications utiles ; dirige ou exécute tous travaux de comptabilité générale, collabore à la confection du Bilan et de tous documents annexes et éventuellement aux prévisions budgétaires. Capable d'établir ou de modifier le plan comptable de l'entreprise, de déterminer, délimiter, coordonner et surveiller le travail de ses subordonnés » (p.114-115).

Le travail du chef comptable paraît d'abord être un travail d'organisation de la comptabilité plutôt qu'un travail d'exécution. Derrière ce qui paraît être une évidence, il y a en fait un changement dans la nature du travail qu'une correspondance permet d'éclairer. A Pont-à-Mousson en 1917, Camille Cavallier, le P.D.G. discute avec Marcel Paul, le directeur général et Jules Perrot le chef de la comptabilité. Dans une lettre du premier au second à propos du troisième, la question est abordée :

> « il veut faire trop de choses par lui-même, de sorte qu'il ne peut pas me rendre les services que je voudrais avoir de lui »[446]

Le problème pousse Cavallier à envisager une division des services comptables en deux sections ou la création d'un poste de sous-chef. En effet, comme le rappelle Camille Cavallier à Jules Perrot :

> « j'ai absolument besoin de m'occuper davantage de la comptabilité, et j'ai besoin d'avoir quelqu'un qui pour toute cette question de la comptabilité et des questions financières ait le

[443] 1L1. Archives Saint-Gobain.
[444] C4-2. Archives Saint-Gobain.
[445] 1L1. Archives Saint-Gobain.
[446] Lettre du 12 juin 1917 de Camille Cavallier à Marcel Paul. 63/OA. Archives Pont-à-Mousson.

> temps de s'en occuper. Jusqu'ici vous n'avez pas pu le faire parce que vous n'en avez pas eu le temps et que vous ne vous faites pas aider malgré toute votre bonne volonté »[447]

Ce conflit entre la compétence technique et la compétence managériale du chef comptable apparaît de façon récurrente dans la littérature[448].

A Pont-à-Mousson, la hiérarchie comptable est très vite personnifiée par Jules Perrot, chef comptable avant 1910 et au moins jusqu'en 1933[449]. Au fil du temps, le chef de comptabilité devient le lien entre ceux qui effectuent les tâches comptables et la direction. Il se charge à la fois d'organiser le travail, mais aussi de faire appliquer les décisions de la direction dans son domaine. Une correspondance de 1917 entre Camille Cavallier et son gendre illustre bien les deux dimensions que revêt le poste :

> « Perrot a de très grandes qualités ; mais il a des partis pris. Il est homme entêté et quand il a quelque chose en tête, il ne répond rien, mais il n'en fait qu'à sa tête »[450] (12 juin 1917)

Dans une lettre du 23 juin 1917, Cavallier est encore plus clair sur ce qu'il attend de son chef comptable :

> « Je vous ai déjà dit des dizaines de fois, ou cent fois, je voudrais que vous ayez la moitié de votre temps libre. Or actuellement en vous donnant beaucoup de mal, vous n'arrivez pas à faire ce que vous avez à faire »[451]

C'est même pour pouvoir assumer cette fonction de direction que Perrot envisage de séparer la comptabilité en deux services et de nommer un directeur adjoint pour diriger le second. Cette fonction de chef comptable se double d'une proximité dans les en-têtes des lettres. Un directeur d'établissement se voit traité de « cher monsieur », alors que Jules Perrot bénéficie d'un « mon cher Perrot ». Le gendre de Camille Cavallier, Marcel Paul, bénéficie lui aussi d'un « mon cher Marcel ». On mesure ainsi la relative proximité entre Jules Perrot et Camille Cavallier. A l'inverse, aucun autre employé des services comptables n'a de lien avec la direction. En 1933, Jules Perrot fera même partie du Conseil d'Administration[452]. Ultime preuve de la place privilégiée du chef de comptabilité : dans les années 1930, les plans des bureaux parisiens révèlent que Perrot est le seul *comptable* à bénéficier d'un logement de

---

[447] Lettre du 4 juin 1917 de Camille Cavallier à Jules Perrot. 63/OA. Archives Pont-à-Mousson.
[448] Voir première section
[449] Information issue de Baudant [1980] dans les documents reproduits en fin de volume. Moine [1987] nous indique que « Jules Perrot (1864-1947), qui […] était entré comme aide comptable en 1888, est parvenu jusqu'à la direction des services de comptabilité dans l'entre-deux-guerres » (p.202-203).
[450] Lettre de Camille Cavallier à Marcel Paul du 12 juin 1917. 63/OA. Archives Pont-à-Mousson.
[451] Lettre de Camille Cavallier à Jules Perrot du 23 juin 1917. 63/OA. Archives Pont-à-Mousson.
[452] Information issue de Baudant [1980] dans les documents reproduits en fin de volume.

fonction[453]. Cette situation favorable n'empêche pas toutefois celui-ci de devoir déposer une somme sur un compte de garantie[454].

Cette place privilégiée du chef comptable que laissent entrevoir ces documents est-elle spécifique à Pont-à-Mousson ? La grande longévité de Jules Perrot (chef comptable pendant plus de 25 ans) n'est pas exceptionnelle si on la compare avec les comptables de Saint-Gobain dont certains ont eux aussi fait leur carrière entière dans l'entreprise. Si l'on en croit Zeldin [2003], la carrière de Perrot constitue bien le sort le plus enviable que puisse connaître un employé entré sans diplôme dans une entreprise industrielle :

> « Celui qui n'avait pas de diplôme d'ingénieur et qui souhaitait réussir dans l'industrie parvenait rarement au sommet des grandes entreprises. Ces firmes n'acceptaient l'idée d'une direction confiée à des amateurs. Les non-scientifiques pouvaient devenir chefs des ventes, de la comptabilité, directeurs administratifs ou chefs du personnel, mais en France, ces postes ne menaient jamais à la haute direction » (tome 1, p.163).

L'analyse statistique à Saint-Gobain complète ce portrait : le poste s'avère être sans grande surprise de fin de carrière. Avant 1914, les titulaires ont en moyenne 45 ans et cet âge augmente légèrement pour aboutir aux alentours de 50 ans dans les années 1930[455]. Une grande partie des chefs comptables ont commencé leurs carrières à Saint-Gobain et grimpent doucement dans la hiérarchie ; l'ancienneté moyenne pour accéder au poste étant de 15 ans et 5 mois[456]. Si l'on tient compte du fait que quelques chefs comptables sont recrutés en externe, on constate bien que l'ascension est lente, pouvant prendre jusqu'à 36 ans.

Nous avons la chance de disposer des parcours des trois chefs comptables au S.E.I.T. entre 1897 et 1940 : Lorrette[457] (1897-1917), Jourdes[458] (1917-1932) et Gay[459] (1932-1940). Les carrières ont toutes un point commun : il semble qu'il faille avoir été commis ou rédacteur à l'Administration Centrale pour prétendre à ce poste : ainsi en est-il de Lorrette qui après avoir été commis à Nancy, en Dordogne et au Havre entre 1868 et 1875 arrive à Paris. Il gravira les échelons lentement : commis principal en 1884, sous-chef en 1890 et chef en 1893 pour partir à la retraite en 1897. Même carrière pour son successeur Jourdes : commis de manufacture au Mans puis au Havre entre 1893 et 1899. Il arrive comme rédacteur ordinaire

---

[453] 36599. Archives Pont-à-Mousson.
[454] 27801/OA. Archives Pont-à-Mousson. Le document remonte à 1906 et Laviolle est alors chef comptable.
[455] Le tableau détaillant l'âge moyen figure en annexe 13 (tableau 2). Etant donné l'espérance de vie de l'époque, un poste que l'on atteignait à près de 50 ans était de fait un poste de fin de carrière.
[456] Le tableau détaillant l'ancienneté dans l'entreprise lors de la première accession à une fonction comptable figure en annexe 13 (tableau 3).
[457] 66 J 125. Archives du groupe Altadis.
[458] 66 J 109. Archives du groupe Altadis.
[459] 66 J 94. Archives du groupe Altadis.

en 1899, devient rédacteur principal en 1906, sous-chef en 1909 et chef en 1917 jusqu'à sa mort « en service » le 9 mai 1932. Précisons qu'entre 1899 et 1917, il travaille aux achats et non à la comptabilité au siège et change donc de service en 1917. On voit revenir fréquemment les adjectifs « remarquable » ou « exceptionnel » dans leur dossier. A son décès, Gay le remplace et dès sa première évaluation, il est précisé qu' « il prend la très lourde succession du regretté M. Jourdes ». Le parcours de Gay diffère de celui de ces prédécesseurs : il a commencé en province, à Morlaix en 1905, avant d'arriver très tôt à l'Administration Centrale en 1907. Il travaille au bureau des manufactures de tabacs jusqu'en 1920 et devient rédacteur principal en 1914. Il occupe ensuite un poste de garde-magasin en 1920 à Marseille puis de contrôleur à Metz et enfin à Strasbourg. En 1929, il revient au siège comme sous-chef de bureau et devient chef de service en 1930 de la section « retraite des ouvriers ». Il ne succède qu'en 1932 à Jourdes et reste à ce poste jusqu'à sa retraite en 1940.

Ce nouveau poste paraît emporter avec lui une nouvelle conception de l'autorité. Au XVIII^{e} siècle, celle-ci paraît résulter non pas de la fonction exercée, mais de la capacité du futur chef à avoir réussi le parcours symbolique des différentes fonctions qui mènent au pouvoir. Dès lors, il devient chef, accédant à un pouvoir qui n'est pas sans rappeler le fondement traditionnel de l'autorité chez Weber [1995] (p.72). A l'inverse, dans l'Entre-deux-guerres, l'autorité paraît liée à la fonction (comptable ou comptabilité sont presque systématiquement accolés à chef), rappelant le fondement rationnel en valeur chez Weber [1995] (p.72).

2.2.1.2. Le caissier

Le poste de caissier connaît tout au long de notre période une certaine désaffection. En 1909, Deschamps compare les fonctions de comptable et de caissier dans *La revue des sciences commerciales* pour expliquer que la fonction de comptable nécessite une compétence bien supérieure à celle du caissier, esquivant complètement la question de la confiance :

> « si l'inscription au livre de caisse peut être faite par toute personne, l'inscription au grand livre des articles de règlement ne peut être confiée qu'à une personne très versée dans la science des comptes. […] On voit combien sont supérieures à celles du caissier les fonctions de comptable » (p.264-266).

Effectivement, on observe une relative diminution de l'importance du caissier sur notre période. Dans *Une Vie* de Svevo, le caissier est décrit comme « un pauvre vieux qui serait mieux à la comptabilité… ou à la retraite » (p.80). Même impression de fidélité dans *César Birroteau* de Balzac où Popinot, le caissier, est « un jeune homme de dix-neuf ans, logé chez eux, la probité même » (p.84-85). Cette dernière qualité, la probité est presque

systématiquement mise en avant dans la littérature : elle fournit même aux premiers auteurs de roman policier des trames plausibles (voir par exemple le *Dossier 113* d'Emile Gaboriau ou *Henry Dunbar* de Mary-Elizabeth Braddon).

L'analyse statistique à Saint-Gobain confirme l'effacement progressif de la fonction. L'ancienneté dans l'entreprise est de 18 ans et 2 mois[460] pour celui qui devient caissier et l'âge moyen des caissiers est comparable à celui des chefs comptables[461]. L'impression générale qui se dégage du profil des caissiers est celui d'employés en fin de carrière, fidèles, mais insuffisamment brillants pour être nommés chef comptable. Leur fidélité est récompensée via ce poste encore prestigieux et bien rémunéré, mais de plus en plus dépourvu de pouvoir.

Si, dans l'industrie, la banque ou même le petit commerce, la caisse demeure un lieu d'importance, il n'en va pas de même dans les grands magasins. Dès la fin du XIX^{e} siècle, les carnets de note de Zola [2002] permettent d'attester cette évolution :

> « Il y a quatre-vingt-cinq caisses de détails. On commence à confier à des femmes les caisses dans les rayons tenus par des femmes. Quatre caissiers en chef, un par quartier. Tous sont sous les ordres d'un intéressé. Une caisse centrale. Un bureau de la vérification des factures (Zola [2002], p.1522).

Dans le cas du Grand Bazar à Lyon, au début du XX^{e} siècle, Beau [2001] confirme le fonctionnement de la caisse que Zola avait décrit pour les magasins parisiens, le précisant même :

> « le travail des caissières et caissiers se situent en aval de celui des vendeurs et vendeuses. Elles et ils doivent inscrire sur leurs livres de caisse les articles appelés et leurs prix, en calculer la somme et l'encaisser. […] Le maniement de l'argent implique que les caissières et caissiers soient sous l'autorité du caissier principal. […] La caisse A a une place prédominante. C'est elle, par exemple, qui gère les remises qui sont faites à certains clients, des actionnaires aux gardiens de la paix. Victor Combier, qui en est titulaire au tournant du siècle, fait même temporairement fonction de caissier principal à la mort de Carrier en 1901. […] Delaget, promu sous-chef de bureau en 1913, vient aussi de la caisse A » (p.97-98).

Le caissier devient la caissière et les postes perdent dans ce secteur à la fois leur importance et leur spécificité. Les modes de contrôle multiple des différents caissiers[462] permettent de limiter le recours à la seule loyauté comme dans les autres secteurs.

---

[460] Cf. annexe 13, tableau 2.
[461] Cf. annexe 13, tableau 3.
[462] Il existe évidemment un contrôle visuel, un contrôle quotidien via la comptabilité et même un système de caution. Mais au-delà même de ces contrôles, l'organisation du mode de vie paternaliste (repas obligatoirement pris sur place, couchage obligatoire pour les célibataires etc.) limite forcément les possibilités de vol.

2.2.1.3. Le comptable de bureau

Le comptable est évidemment le personnage clé de l'organisation comptable. Il supplante progressivement au XIX^e^ siècle le terme de teneur de livres qui deviendra synonyme d'employé aux écritures[463]. Soulignons tout d'abord l'ambiguïté du terme comptable. En effet, celui-ci désigne d'abord celui qui fait partie du service comptable sans que cela n'indique son rang hiérarchique. Le terme comptable est alors souvent utilisé de façon générale, signifiant simplement celui qui exerce une fonction comptable[464].

Avec l'autonomisation, la spécialisation des tâches et la nouvelle hiérarchisation (création des fonctions de chef comptable et d'aide-comptable), le comptable n'est plus qu'une fonction parmi d'autres, une fonction située à un niveau intermédiaire de la hiérarchie comptable. Il n'est plus au sommet de celle-ci, comme il l'a longtemps été. Les tâches les plus prestigieuses ne sont plus les tâches comptables ; au XX^e^ siècle, les tâches d'organisation les ont supplantées.

Ainsi, à Pont-à-Mousson, le statut social des employés tend à se dégrader[465], malgré leur relative docilité dans les mouvements sociaux. Nous allons essayer d'illustrer ce rapport social à plusieurs niveaux. Le personnel est évalué chaque année selon une multitude de critères[466]. En 1911, sept sont retenus pour l'usine d'Auboué : le feu sacré, le rendement réel, l'intelligence, l'ordre et la méthode, le jugement, le caractère et l'exactitude[467]. Les individus sont également évalués selon sept modalités : parfait ou exceptionnel, très bon, bon, assez bon, passable, médiocre et mauvais[468]. Ce qu'on peut noter, c'est la proximité entre l'ancienneté, le salaire et le niveau de l'évaluation des individus. Autrement dit, ceux qui demeurent longtemps (23 ans pour Husson le chef comptable, 6 ans pour Voleck le

---

[463] L'expression « teneur de livres en chef » qu'utilise Helfenbein en 1845 n'a plus de sens à la fin du XIX^e^ siècle. L'équivalent du teneur de livres en chef est évidemment le chef comptable.

[464] Voir par exemple les descriptions des comptoirs de commis dans *César Birroteau* de Balzac et dans *Doit et avoir* de Freytag. Dans les deux cas, chaque employé est premier ou second commis avant d'être teneur de livres ou caissier. Autrement dit, l'ordre hiérarchique prime encore sur la fonction jusqu'au moins au milieu du XIX^e^ siècle.

[465] Christophe Charle [1991] fait à ce propos le constat suivant relativement consensuel : « le développement d'un malaise des employés au début du XX^e^ siècle tient à leur multiplication. A mesure que l'instruction primaire et primaire supérieure, voire secondaire écourtée, se répand, la petite qualification qui donne accès aux emplois de cols blancs perd sa rareté » (p.191-192).

[466] On retrouve des traces de ces pratiques d'évaluation du personnel employé depuis 1906. Celles-ci sont régulières jusqu'en 1912 au moins.

[467] 51291. Archives Pont-à-Mousson. Dossiers notes des chefs de service.

[468] En 1912, le classement des comptables et comptables auxiliaires au siège sont eux classés selon cinq critères : l'intelligence, le rendement, le feu sacré, l'ordre et la mémoire (51291. Archives Pont-à-Mousson. Dossier employés comptables et comptables auxiliaires). Six niveaux sont constitués et une évaluation globale est proposée grâce aux cinq critères. Pour l'anecdote, notons que la transitivité n'est pas respectée dans un tel

comptable[469]), sont mieux payés (240 et 200 francs respectivement par mois) que le salaire médian (150 francs) et sont légèrement mieux évalués. A l'inverse, Larne n'a que 6 mois d'ancienneté, il est plutôt mal évalué et mal payé (140 francs seulement).

On retrouve les mêmes procédures pour les deux services comptables centraux (comptabilité usines et comptabilité sociale), l'évaluation étant faite par Julien Songeur, Jules Perrot étant trop occupé[470]. Les remarques des chefs de bureau permettent de voir quelles sont les attentes envers les comptables et nous dressent en creux le portrait du comptable idéal :

- *Un problème de discrétion* : ainsi, Antoine, à la comptabilité des usines « a dit ce qu'il gagnait aux autres employés ». Cela est d'autant plus problématique qu'il vient d'arriver et qu'il gagne déjà 250 francs par mois, soit autant que Grandjean avec 17 ans d'ancienneté. Marcel Paul fait un reproche similaire à Jules Nicolas, à la comptabilité sociale : « manque de discrétion ». Cinq ans plus tard, quand la réorganisation de la comptabilité sera envisagée, cela lui coûtera probablement un poste avantageux :

  > « Vous savez autrefois que Nicolas avait la réputation de raconter chez lui ce qui se passait à l'Usine. Il avait une femme, des belles mères, des tantes qui racontaient cela de telle façon que dans Pont-à-Mousson, on savait toutes les affaires de comptabilité. A ce moment-là, je m'étais juré que Nicolas ne rentrerait pas à la comptabilité générale. C'est pourquoi je préfère la solution consistant à ramener Songeur »[471] (lettre de Camille Cavallier à Jules Perrot du 4 juin 1917).

- *Un problème de capacités* : à côté des exigences de discrétion, les comptables doivent montrer leurs capacités professionnelles. Ainsi en est-il de Baudelot, à la comptabilité sociale qui « restera toujours bien ordinaire ». Il a 30 ans en 1911, 2 ans d'ancienneté et la déception se lit dans le jugement porté. Même constat pour Boucheré, 43 ans : « travail bien fait si bien compris, mais lent ». Marcel Paul ajoute même ce commentaire pour ce nouveau venu : « restera-t-il ? ». Canet, 23 ans, 2 ans d'ancienneté « n'a pas la bosse des chiffres ». Enfin, Vanner, 22 ans, 2 ans d'ancienneté, « ne peut rendre que peu de services en raison de son infirmité qui se développe »

---

classement, puisque sur les cinq critères, Baudelot est classé devant Desmoulins, mais qu'au « classement par ordre de mérite général », Desmoulins est devant Baudelot.

[469] L'ancienneté médiane des employés à Auboué est de 2 ans, ce qui est aujourd'hui assez faible.

[470] 51291. Archives Pont-à-Mousson. Dossiers notes des chefs de service. Sauf indications contraires, les remarques qui suivent sont issues de ce dossier.

[471] 63/OA. Archives Pont-à-Mousson.

- *Un problème de motivation* : cette dernière critique vise plusieurs comptables. Antoine, celui manquant de discrétion, est jugé « un peu paresseux ». Popin, qui a eu trois mois de congés maladie payé par l'entreprise, est jugé « assez bon » mais la durée de son absence est questionnée par cette remarque de Marcel Paul : « mentalité ? ». Le sous-directeur émet des critiques assez notables sur Fort (32 ans dont 8 d'ancienneté) : « n'a pas de jugement, ne fait pas ce qu'il pourrait ». Ces critiques s'opposent aux remarques assez favorables du chef de service qui note : « très bon rendement, un peu en l'air. Il y aurait lieu d'examiner la situation et de l'encourager ». En 1910, Pleimling et Popin subissaient les mêmes critiques. Pour le premier, jeune encore, le problème est simple : « il faudrait qu'on arrive à le secouer »[472]. Le second, mieux payé, est jugé plus sévèrement :

  > « il vient souvent en retard et que je le vois très souvent inoccupé ; c'est un homme qui a une âme de fonctionnaire et qui pourrait produire beaucoup plus »[473]

Les fonctions du comptable, détaillées par Jounot [1938], confirment notre propos :

> « est capable de résoudre toutes les questions comptables, de tenir la comptabilité générale de toute entreprise, commerciale, industrielle, agricole, ou autre, – d'établir le bilan et ses annexes, – de diriger et contrôler le travail des aides-comptables » (p.114-115)

Chez Saint-Gobain, l'ancienneté moyenne du comptable dans l'entreprise lors de sa première accession au poste apparaît nettement en dessous de celles du chef comptable et du caissier (9 ans et 9 mois[474]), tout comme son âge moyen qui tourne autour de 40 ans[475].

2.2.1.4. Le comptable de magasin

A côté de ses semblables, le comptable de magasin paraît à l'écart puisqu'il ne travaille pas physiquement dans le service comptable. Les registres auxquels nous avons eu recours pour les autres fonctions ne peuvent être ici utilisés : ils ne précisent pas en effet l'affectation de chaque employé. Aussi, nous nous sommes appuyés sur les états du personnel de 1873 à 1912. Si l'on compare le nombre de comptable magasin au total des *comptables* à Saint-Gobain, au sens large, voici les chiffres que l'on obtient :

---

[472] 51292. Dossier Correspondance sur les salaires en 1910. Archives Pont-à-Mousson. Note de Cavallier à Perrot du 29 janvier 1910.
[473] 51292. Dossier Correspondance sur les salaires en 1910. Archives Pont-à-Mousson. Note de Cavallier à Perrot du 29 janvier 1910.
[474] Cf. annexe 13, tableau 3.

	1873	1883	1893	1903	1912
Glaceries	2 %	4 %	8 %	12 %	9 %
Produits Chimiques	8 %	7 %	11 %	6 %	6 %
Ensemble des établissements	*4 %*	*5 %*	*9 %*	*10 %*	*8 %*

Tableau 24 – Pourcentage de *comptables* et employés dans les magasins (1873-1912)

A Saint-Gobain, le comptable de magasin assiste le garde-magasin dans ses tâches administratives. Sa présence n'est néanmoins pas systématique. Plus symptomatique sont sûrement les origines du garde-magasin : il s'agit soit d'un ancien contremaître qui bénéficie d'une promotion ou plus fréquemment d'un employé du service comptable (un simple aide-comptable ou employé aux écritures la plupart du temps) qui se voit proposer un nouveau poste. A côté de la carrière idéale que constitue le passage par les fonctions d'employé aux écritures, puis de comptable et enfin de chef comptable, une autre carrière peut s'avérer prometteuse pour l'employé de bureau : le passage par le magasin où l'on peut occuper successivement les fonctions de comptable du magasin, celle de garde-magasin pour finir éventuellement soit caissier, soit chef comptable. Ainsi, au S.E.I.T. trois anciens chefs d'atelier[476] vont venir travailler à l'Administration Centrale durant l'Entre-deux-guerres[477] en 1929, 1932 et 1935. Il s'agit probablement, comme pour ceux recrutés directement, de combler des manques au service comptable en même temps que de récompenser de fidèles employés[478].

La mobilité des comptables de magasin n'est pas pour autant la règle : ainsi en est-il de Prudent Castelain, comptable du fond aux mines de Bruay[479]. Né en 1852, il entre aux mines en 1876 et reste comptable du fond jusqu'à sa retraite en 1906. Il meurt en 1908. Néanmoins, sa carrière commence tard (à 24 ans) et à un poste élevé.

Dans la hiérarchie implicite des fonctions, le comptable de magasin (parfois dénommé employé aux écritures) paraît à mi-chemin entre les fonctions de comptable d'aide-comptable et d'employé aux écritures puisqu'il effectue, pour le compte du garde-magasin les trois activités en même temps.

---

[475] Cf. annexe 13, tableau 2.
[476] Les chefs d'atelier de la S.E.I.T. comme les gardes magasins de Saint-Gobain s'occupent partiellement de tenue des livres. C'est pour cela probablement que le passage aux ateliers ou aux magasins peut constituer une étape dans une carrière comptable.
[477] 66 J 150, 66 J 151, 66 J 161. Archives du groupe Altadis.
[478] D'après l'annuaire du personnel de 1913, la il y a cinq *comptables* travaillant à la comptabilité centrale. En 1934, ils sont douze et une partie des tâches est assurée par les services centraux des allumettes et des tabacs.
[479] p.24. 1994050 00127. Centre des Archives du Monde du Travail (Roubaix).

Une autre spécificité peut exister ici ou là : par exemple, le comptable du magasin peut être directement rattaché au chef comptable comme aux fonderies de Saint-Nazaire en 1926[480].

2.2.1.5. L'aide-comptable

L'aide-comptable est là pour aider au travail du comptable et effectuer les tâches les plus simples. Jounot [1938] le rappelle :

> « s'occupe des travaux matériels de comptabilité, réunissant la documentation ou l'enregistrant, est en mesure d'assurer la tenue des journaux auxiliaires et de certaines séries de comptes (clients, fournisseurs, etc…) » (p.114-115)

A Saint-Gobain, son ancienneté dans l'entreprise au moment de prendre ses fonctions est faible (3 ans[481]) et beaucoup paraissent commencer leurs carrières par cette fonction. L'âge moyen reflète aussi cette réalité : les aides-comptables ont entre 30 et 40 ans[482]. Ces éléments laissent penser que l'aide-comptable type est probablement recruté à un niveau d'enseignement certain (les élèves issus des E.P.C.I. par exemple ou les titulaires d'un diplôme de la Société Académique de comptabilité) pour apprendre le métier avant de devenir éventuellement comptable.

Aux mines de Bruay[483], la fonction d'aide-comptable paraît un poste de milieu de carrière : ainsi en est-il d'Henry P., né en 1881, entré en 1896 comme pointeur et qui attendra 1904 pour être promu aide-comptable puis 1907 pour devenir comptable. Henri C. connaît un sort proche : né en 1888, entré en 1901 comme pointeur, aide-comptable à partir de 1912, puis comptable à partir de 1916. Louis D. enfin, entré en 1895 à 15 ans mettra dix ans avant de devenir aide-comptable.

Le portrait type qui est fait de l'aide-comptable doit cependant être nuancé. Dans d'autres entreprises, l'aide-comptable désigne simplement le moins gradé des employés du service comptable. Ainsi, aux mines de Dourges, au début des années 1910, on ne retrouve dans les services comptables qu'un chef comptable, un sous-chef de bureau, des comptables et des aides-comptables[484].

---

[480] Dossier *Fonderies de Saint-Nazaire*. 140 AQ 34. Centre des Archives du Monde du Travail (Roubaix).
[481] Cf. annexe 13, tableau 3.
[482] Cf. annexe 13, tableau 2.
[483] P. 67, 72, 139. 1994050 00127. Centre des Archives du Monde du Travail (Roubaix).

2.2.1.6. Le facturier

Il établit les factures comme son nom l'indique ce qui le place en marge des fonctions comptables, un peu comme le caissier. Mais, contrairement à ce dernier, dont la fonction est ancienne et ne se développe guère, le facturier est un personnage nouveau dont la fonction s'impose clairement dans l'Entre-deux-guerres[485], profitant de la bureaucratisation des entreprises.

A Saint-Gobain, l'ancienneté au premier poste est trompeuse (9 ans et 6 mois[486]). En effet, la fonction ne se développant qu'après la Première Guerre Mondiale, de vieux aides-comptables ou employés aux écritures y sont alors affectés, gonflant l'ancienneté au premier poste. Pour la même raison, l'âge moyen des facturiers tourne autour de 50 ans dans les années 1920 avant de diminuer dans les années 1930[487].

Le portrait-type du facturier peut être assez différent : celui d'un travail féminin assez mal rétribué. Il en va ainsi à « La bellevilloise »[488] qui possède en 1934 plusieurs boucheries, épiceries et autres brasseries. La facturière ne gagne que 800 francs par mois, moins que le comptable et la caissière, à peine plus que l'employée. Même constat aux Papeteries de Saint-Maur, en 1933, où le poste est également occupé par une femme[489].

2.2.1.7. L'employé aux écritures

Commençons par la définition qu'en donne Jounot [1938] :

> « seconde les comptables et exécute seul tous travaux d'écritures, chiffrages, classement, dépouillement, tenue de fiches proprement dite » (p.114-115).

Pour résumer, nous pourrions dire que l'employé aux écritures s'occupe des tâches élémentaires. Quelques années avant Jounot, Savigny [1914] s'était montré plus cru dans sa description :

> Parlerons-nous des employés aux écritures ? Nous sommes plutôt tenté de les plaindre. Engagés presque malgré eux dans une voie sans issue, bientôt brisé par la pratique inintelligente des chiffres, serviles sous la main qui leur mesure le pain de chaque jour, nous n'avons pas le courage d'accuser leur inertie » (p.19).

L'employé aux écritures est tout en bas de la hiérarchie, celui qui effectue le travail de bureau le plus simple et le plus basique. C'est aussi celui que l'on retrouve le plus

---

[484] 1994058 0026. Centre des Archives du Monde du Travail (Roubaix).
[485] Le tableau 1 en annexe 12 témoigne de cette évolution.
[486] Cf. annexe 13, tableau 3.
[487] Cf. annexe 13, tableau 2.
[488] Dossier *La Bellevilloise*. 140 AQ 2. Centre des Archives du Monde du Travail (Roubaix).
[489] Dossier Papeteries de Saint-Maur. 140 AQ 34. Centre des Archives du Monde du Travail (Roubaix).

régulièrement dans les états du personnel à Saint-Gobain et ce dès les années 1890[490], confirmant une fois encore que la division du travail comptable est très antérieure à l'Entre-deux-guerres. L'ancienneté au premier poste est assez faible (3 ans et 1 mois[491]). L'âge moyen augmente, passant d'une trentaine d'années avant 1914 à une quarantaine dans l'Entre-deux-guerres[492].

A Saint-Gobain, le travail d'employé aux écritures reste longtemps le fait d'hommes, notamment dans l'industrie. Ainsi en est-il Saint-Frères, une usine textile picarde. Lefebvre [2002] cite la réponse suivante faite à une jeune femme :

> « nous n'employons que des hommes dans nos services de bureaux. Nous n'avons aucun poste qui puisse vous être réservée dans les écritures » (p.140-141).

Cette pratique reste minoritaire dans les autres secteurs de l'économie : le travail d'employé aux écritures se féminise assez vite. A Cain et Rheims, entreprise textile en 1930, dans un service dirigé par deux hommes (le chef-comptable et le caissier), on dénombre trois employées aux écritures[493]. Néanmoins, la fonction tend progressivement à disparaître au profit des mécanographes (voir notamment Gardey [1995], p.476-477).

2.2.1.8. Les mécanographes[494]

Marc Meuleau [1992] nous donne quelques renseignements quant à l'évolution des services comptables à Saint-Gobain dans les années 1930 :

> « La mécanographie fait alors son apparition, entraînant dans son sillage l'embauche d'une main d'œuvre féminine dans une Administration Centrale jusqu'alors exclusivement masculine. Hély d'Oissel accélère l'évolution. Le service mécanographique accroît ses effectifs et en 1938, des contacts – que la guerre interrompt – sont pris avec la société Bull et la Compagnie Electro-comptable de France (future IBM France) pour étudier d'autres prolongements » (p.1015-1016).

On retrouve trace dans les relevés du personnel du siège des employés à la mécanographie[495]. La féminisation est manifeste puisque toutes les mécanographes sont des femmes[496]. Les sténo-dactylos apparaissent après la Première Guerre Mondiale et les mécanographes dans les années 1930. Le métier semble relativement pénible puisque sur les

---

[490] Cf. annexe 13, tableau 1.
[491] Cf. annexe 13, tableau 3.
[492] Cf. annexe 13, tableau 2.
[493] Dossier *Etablissements Cain & Rheims*. 140 AQ 6. Centre des Archives du Monde du Travail (Roubaix).
[494] Sur l'histoire de la machine à écrire, voir Pigeyre [1994]. Sur tout ce qui touche à la dactylographie, voir Gardey [1995] et Gardey [2008].
[495] CSG Hist 000029 000149.
[496] Les fonctions occupées sont de deux ordres : mécanographe ou dactylo-comptabilité. Voire un mélange des deux.

28 employées, 9 ont démissionné, soit un taux très supérieur à celui constatées dans les autres fonctions.

Ces employées ont entre 20 et 30 ans et leur salaire est inférieur à celui des facturiers ou des employés aux écritures[497]. La différence paraît s'expliquer par leur relative jeunesse. A âge égal, elles gagnent en effet plus que les facturiers et autant que les employés aux écritures.

La présence de ces mécanographes et dactylo-comptables à Saint-Gobain, entreprise très masculine[498], nous rappelle la féminisation des tâches de bureau les plus pénibles et les plus répétitives comme l'a montré Delphine Gardey [1995].

La mécanisation s'amplifie à la fin de la décennie[499] entraînant un début de réorganisation au printemps et à l'été 1939 mais la Deuxième Guerre Mondiale l'empêchera d'aboutir. Les dossiers de dommages de guerre nous confirment l'arrivée des machines (machine à écrire, machine à calculer) dans les établissements[500] (au moins ceux de Chauny et de Chalons).

2.2.1.9. Le commis et l'employé

Avec le commis, nous arrivons à des attributions plus générales qui n'indiquent pas forcément une fonction comptable. Quand il semble qu'il s'agisse d'un poste comptable[501], nous l'avons pris en compte. A Saint-Gobain, le commis est *une espèce en voie de disparition*, qui ne subsiste guère que dans les glaceries et cela jusqu'en 1914.

Les commis se situent dans la tranche d'âge des comptables, c'est-à-dire entre 30 et 40 ans avant 1914[502]. Quant à l'ancienneté au premier poste, elle est de 6 ans et 8 mois[503], c'est-à-dire un niveau intermédiaire entre comptable et aide-comptable. Ce niveau intermédiaire traduit la déchéance progressive de la fonction : être commis est encore un poste prestigieux au milieu du XIX^{e} siècle pour celui qui vient des catégories les plus pauvres de la société. Mais la division du travail pousse le commis à se spécialiser et bientôt ne demeure commis que ceux qui n'arrivent pas à obtenir un autre poste. Aussi, le commis du début du XIX^{e} siècle et celui de la fin du XIX^{e} siècle n'ont pas grand chose à voir : le premier est un employé et un

[497] Cf. annexe 13, tableau 8 et 9.
[498] Sur les 355 carrières que nous avons étudiées dans les établissements, il n'y a que 9 femmes. Elles occupent soit des fonctions d'aide aux écritures, soit occupe une fonction indéterminée à la comptabilité (leur fonction est « comptabilité »).
[499] CSG Hist 00077 028. Archives Saint-Gobain.
[500] Hist 00055/001. Archives Saint-Gobain.
[501] Souvent le commis a exercé ensuite ou auparavant une tâche spécifiquement comptable, ce qui permet de supposer qu'il doit continuer –au moins pour partie – à exercer ce type de tâche.
[502] Cf. annexe 13, tableau 2.

adjectif (premier, second etc.) en désigne l'importance. Celui de la fin du siècle est un employé sans spécialité, dont la place dans la hiérarchie implicite est bien lointaine.

L'employé est le remplaçant du commis. Comme pour ce dernier, le mot employé nous dit peu de choses du travail réellement effectué. Sous cette dénomination, nous avons rangé tous ceux dont la dénomination est vague[504]. Leur seul point commun est de travailler explicitement pour la fonction comptable.

Le temps moyen d'accession est de 3 ans et 11 mois[505], c'est-à-dire à un niveau comparable à celui des aides-comptables. Leur âge moyen est également similaire[506].

2.2.2. Hiérarchie et carrières des comptables

Dans cette section, nous allons essayer de montrer comment les différentes fonctions s'organisent entre elles pour permettre d'organiser des carrières à partir de deux points : les salaires et la mobilité des *comptables*.

2.2.2.1. La hiérarchie des différentes fonctions vue à travers les salaires

C'est probablement une des tâches les plus délicates à mener bien que les registres de 1935 remontent dans certains cas jusqu'aux années 1870. Les salaires les plus anciens concernent des *comptables* très jeunes, ce qui fait qu'ils sont sous-évalués[507]. C'est pour cela que nous avons eu recours à l'économétrie en utilisant deux variables explicatives pour chaque fonction comptable : l'année du salaire et l'âge du *comptable*[508]. Pour tenir compte de l'inflation qui suit la Première Guerre Mondiale, nous avons distingué deux périodes : 1870-1914 et 1919-1935. Nous avons effectué des régressions linéaires simples dont nous proposons les résultats économétriques en annexe 13 tableau 4a et 4b. A partir de ces régressions, nous avons estimé les salaires moyens sur les deux périodes en retenant l'âge moyen sur la période. Les résultats sont fournis en annexe 13, tableau 5a et 5b.

Sur la première période, l'étude des salaires confirme les dynamiques que nos premiers constats laissaient transparaître : les fonctions non spécialisées connaissent un déclin notable en matière de rémunération : en 1890, les salaires des employés et commis sont compris entre ceux des comptables et ceux des aides-comptables et employés aux écritures.

---

[503] Cf. annexe 13, tableau 3.
[504] *comptabilité* par exemple qui revient plusieurs fois
[505] Cf. annexe 13, tableau 3.
[506] Cf. annexe 13, tableau 2.
[507] Les salaires sont alors corrélés à l'âge de l'employé ainsi qu'à son ancienneté. Il ne nous a pas été possible de prendre en compte ce dernier facteur compte tenu de la confusion existant dans les registres entre l'arrivée dans l'entreprise de l'employé et sa titularisation.
[508] Nous avons écarté les quelques cas qui ne nous fournissaient pas la date de naissance de l'employé.

En 1914, les aides-comptables sont mieux payés et les commis voient même leurs salaires se rapprocher de ceux des employés aux écritures. La hiérarchie des fonctions comptables paraît par ailleurs bien établie : chef comptable, caissier, comptable, aide-comptable et employé aux écritures.

Sur la seconde période, l'étude des salaires, fait apparaître plusieurs faits : si les chefs comptables sont toujours les mieux payés, leurs salaires augmentent plus vite que ceux des autres fonctions. Les fonctions de comptable et de caissier se rapprochent au niveau des salaires, se distinguant des quatre autres fonctions comptables (aide-comptable, facturier, employés aux écritures et employés). Ces dernières activités voient leurs statuts se rapprocher tout au long de la période, constituant dans la hiérarchie des fonctions un troisième groupe.

Si l'on essaie de mettre ces résultats en perspective, se dessine une nouvelle hiérarchie. Celle-ci se recompose en limitant les échelons à trois qui sont mieux identifiés et surtout permettent la mise en place de la division du travail : à un premier niveau, le chef comptable, qui organise le service : la caisse au caissier et le travail comptable aux comptables. Ces derniers peuvent alors répartir une seconde fois le travail en le spécialisant entre employés aux écritures, facturiers et aides-comptables.

2.2.2.2. Les carrières vue à travers la mobilité

L'étude de la mobilité cherche à répondre à deux questions : combien de temps les employés restent à leurs postes et pourquoi les quittent-ils?

A la première question[509], on peut noter que mis à part les commis[510], l'ancienneté est plus élevée pour les postes hiérarchiques que pour ceux situés au bas de l'échelle.

L'étude des motifs de changement de poste s'avère beaucoup plus instructive[511]. Elle laisse entrevoir les carrières[512] telles qu'elles se déroulent au service comptable : les plus jeunes commencent dans les postes inférieurs (employé, commis, aide-comptable, employé aux écritures, facturier)[513]. Ensuite, ces fonctions préparent à des routes assez différentes : la

---

[509] Cf. annexe 13, tableau 6.
[510] La différence s'explique assez aisément : les commis inscrits dans les registres se situent avant 1914. Nous avons déjà signalé que seuls les employés étant restés longtemps sont enregistrés pour la période avant 1914. Ce mode de collecte gonfle artificiellement l'ancienneté au poste des commis.
[511] Cf. annexe 13, tableau 7.
[512] Plusieurs écrivains se moqueront des ambitions dérisoires des employés de bureau. Dans *Lourdes*, Zola écrit par exemple : « c'était leur rêve caché, caressé : la mort du chef de bureau, pour que lui, sous-chef depuis dix ans, pût enfin monter au grade suprême, son maréchalat » (p.262). Ce même motif sert aussi de toile de fond à Marcel Aymé pour *Aller-retour*, un roman qui raconte l'ascension fulgurante et la chute non moins fulgurante d'un comptable médiocre.
[513] On ne trouve aucun comptable, caissier ou chef comptable interrompant sa tâche pour effectuer son service militaire.

fonction d'employé aux écritures apparaît une tâche rude puisque nombre d'entre eux quittent leurs fonctions pour en exercer une non comptable. Si l'on ajoute à ces chiffres, les départs définitifs ou momentanés, la fonction n'apparaît pas idéale pour faire carrière. Moins de 6% accèdent ensuite à une fonction hiérarchique supérieure. La fonction de facturier ne semble guère plus enviable. Les licenciements et les départs volontaires sont assez nombreux (près de 14%) et aucun d'entre eux n'accède à un poste plus élevé. Pire encore, plus de 18% prennent leurs retraites comme facturier.

Être aide-comptable semble à ce titre un sort plus enviable : plus de 20% des changements correspondent à des promotions, ce qui est assez important. Les licenciements et les départs volontaires sont nettement moindres que pour les facturiers mais plus importants que pour les employés aux écritures. Toujours est-il que l'aide-comptable, s'il est rémunéré à peu près autant que les employés aux écritures et les facturiers, a plus de chances de s'élever dans la hiérarchie. Il est difficile d'interpréter les résultats des employés et des commis du fait des disparités existant entre deux employés ou deux commis. Les qualifications sont trop imprécises pour qu'il soit possible d'en tirer quelque conclusion quant à la mobilité.

Les fonctions de comptable et de caissier appellent des commentaires assez différents : les premiers sont de vrais postes intermédiaires. Ils offrent une réelle possibilité de promotion puisque près de 21% accèdent au poste de chef comptable. Au vu du nombre de départs à la retraite[514], on peut penser que le comptable n'est pas en général très âgé, le pourcentage de départ à la retraite de 8% se rapprochant de celui des employés aux écritures. La fonction de caissier, on l'a déjà dit semble plus une fonction de fin de carrière. En témoigne l'importance des départs en retraite (près de 24% quand ce chiffre ne dépasse pas 8% pour les comptables). De même, les changements de poste, notamment les promotions sont extrêmement rares.

Enfin, les fonctions de chef comptable consacrent une carrière. Les causes de départ sont liées à la retraite ou à la mort dans près de 27% des cas : il n'est pas rare en effet de voir des chefs comptables continuer au-delà de 60 ans, ce qui est exceptionnel dans les autres fonctions. En outre, certains chefs comptables changent de lieu de travail, reprenant souvent la direction d'un service comptable plus important.

[514] La Compagnie finance alors une retraite pour les employés qui le souhaitent par des prélèvements sur salaires.

On peut tirer plusieurs conclusions de ce portrait d'ensemble des *comptables* salariés. La première porte évidemment sur la grande variété des postes : là où le XVIII^e^ siècle ne connaît au mieux que le teneur de livres et le caissier, la grande entreprise invente une multitude de fonctions qui attribuent à chacun une partie bien définie de l'activité, donne un sens à l'ensemble, mais aussi permet une hiérarchisation des compétences qui se reflète dans les salaires. Cette définition de plus en plus précise des postes contribue à définir des qualités propres à ceux-ci. La logique du XVIII^e^ siècle est complètement inversée : là où la relation de loyauté prédominait, ce sont désormais les capacités individuelles qui priment[515]. Auparavant, c'était l'individu que l'on regardait et que l'on prenait le temps d'évaluer. Désormais, on cherche à détecter au plus vite ses qualités personnelles et professionnelles (d'où le recours à la psychologie) pour ensuite savoir à quel poste l'affecter.

Un autre aspect des pratiques tient à la hiérarchisation. De même que dans l'usine, l'étendue des fonctions du contremaître est redistribuée à la fin du XIX^e^ siècle (Lefebvre [2003]), les fonctions comptables se voient affectées un sens hiérarchique : cela est évident pour le chef comptable, mais cela concerne l'ensemble des autres fonctions (caissier, comptable, employé aux écritures etc.).

Un dernier constat découle des précédents : la gestion du personnel comptable n'est plus désormais une affaire individuelle. Auparavant, le négociant ou le Conseil d'administration dans le cas des grandes entreprises décidait des embauches, des promotions et des licenciements. Désormais, ces décisions sont prises directement dans les services même si la direction garde un pouvoir de contrôle. Le savoir de gestion devient un moyen de prise de décision, rôle qu'il n'avait pas auparavant. Pour prendre celles-ci, la division du travail comptable est essentielle puisque c'est elle qui fournit le référentiel sur lequel se fonde l'évaluation du personnel.

C'est évidemment un moyen de constater le changement épistémique : d'un moment où le teneur de livres est là pour suppléer et éventuellement remplacer son patron, on passe à un moment où le *comptable* est un employé auquel on demande des tâches précises et définies à l'avance. De l'épistémé de la représentation, on est passé à celle de la normalisation des comportements.

[515] Le Larousse Commercial (Collectif [1930]) l'écrit clairement : « avant tout, le comptable devra posséder un esprit méthodique et particulièrement propre à distinguer la nature exacte des différentes opérations qu'il aura pour mission d'enregistrer » (p.469).

Chapitre 10 : L'invention de la fonction comptable

> « Les employés l'appelaient [NDLA : la comptabilité] la Sibérie, parce qu'ils y étaient souvent envoyés des autres départements en manière de punition, comme Miceni, ou parce qu'ils ne se montraient pas à la hauteur de leur tâche. Mais même à la comptabilité, il était possible de faire son chemin, Cellani avait été chef comptable avant de devenir fondé de pouvoir » (Italo Svevo, *Une vie*, L'imaginaire, p.429).

Dans le chapitre 5, consacré à l'organisation de la comptabilité à l'âge classique, nous avions insisté sur l'ambiguïté de la notion d'organisation : elle se trouvait en effet tiraillée entre un savoir comptable relativement stabilisé et un personnel comptable très nettement insuffisant pour permettre sa mise en œuvre. Le travail paraissait toujours effectué dans l'urgence[516].

L'accroissement du nombre de *comptables* (chapitre 9) et la complexification des techniques (chapitre 8) changent la donne. L'organisation comptable s'est sensiblement renforcée et la spécialisation des fonctions que nous avons mise en évidence conduit à l'invention de la fonction comptable dans l'entreprise. Outre les spécificités techniques et celles liées au personnel, trois éléments permettent de la définir : l'espace, le temps et la structure.

Dans ce chapitre, nous nous proposons, comme dans les précédents, de montrer comment les savoirs ont pesé sur l'évolution des pratiques

1. Penser l'organisation au début du XX^{e} siècle

Dans la plupart des cours de théorie des organisations, les écrits de Taylor, Fayol et Weber constituent le fondement de la discipline. Il suffit de parcourir les ouvrages de Livian [2001], Bagla [2003], Plane [2003] ou Saussois [2007] pour s'en persuader. Leur influence est double : d'un côté, leurs écrits connaissent un écho très important, sans précédent dans la gestion et de l'autre, ils inspirent de nombreux auteurs qui ne font que reprendre avec plus ou moins de talent les discours de Taylor et Fayol. Ce sont donc sur ces auteurs et sur leurs disciples que nous allons fonder cette section.

---

[516] Pour étayer cette impression, on peut citer le cas de Louis Fauvel (Barros et Dousantorrose [2004]) qui évoque ses « livres en retard de 3 mois » (p.23) ou encore son « travail supplémentaire jusqu'à 2 heures du matin

Dès le tout début du XX^e^ siècle, leur pensée se diffuse, plaçant en leur centre l'idée d'organisation. Kaiser [1912] en résume bien l'essence :

> « l'organisation doit fournir les outils, l'arrangement, etc., toutes choses qui influent sur la qualité du travail fourni » (p.94).

Leur pensée ouvre un nouveau champ portant en germe les fondements de l'Ecole des Relations Humaines[517] ou de la théorie de la contingence[518].

1.1. Organiser l'espace

La première dimension organisationnelle qui ressort des écrits du début du XX^e^ siècle porte assurément sur l'espace. Dans le chapitre précédent, nous avons insisté sur la montée du droit social qui, entre autres, influe sur l'organisation de l'espace[519]. Ce droit, qui s'appuie lui-même sur le mouvement hygiéniste, ne forme qu'une partie de cette réorganisation que nombre d'auteurs réclament. Ce mouvement s'appuie sur une idée simple :

> « L'hygiène et le rendement marchent toujours de pair » (Anonyme [1922], p.311)

D'autres savoirs sont également convoqués dans cette réorganisation de l'espace au premier rang desquels figure évidemment l'architecture. Maurice Ponthière [1935] note ainsi :

> « Il est rare que les bureaux aient été construits et aménagés en vue du travail qui doit y être fait et des besoins particuliers de l'entreprise qu'ils administrent. Ils sont fréquemment installés dans des locaux construits en vue de l'habitation privée, et c'est le cas le plus défavorable » (p.224).

En dépit de l'essor du fonctionnalisme[520] dès le début du XIX^e^ siècle, il faut attendre le début du XX^e^ siècle pour voir les architectes s'intéresser aux espaces administratifs[521].

---

pendant 2 semaines » (p.24). Le rapport du Conseil Supérieur du Travail de 1903 confirme la persistance de ces pratiques au début du XX^e^ siècle.

[517] La pensée taylorienne ouvre de nouveaux champs comme le lien entre la productivité et l'environnement de travail. Mais, elle place aussi l'individu en son centre – même si cette conception fait l'objet d'une abondante critique – en interrogeant l'efficacité de chacun. En cela, il constitue le point de départ du questionnement de l'Ecole des Relations Humaines.

[518] La pensée de Fayol préfigure plutôt celle des théories de la contingence. En effet, tous ces principes clairement affirmés sont nuancés : par exemple, il écrit que « la division du travail a ses limites, que l'expérience, accompagnée de l'esprit de mesure, apprend à ne pas franchir » (Fayol [1918], p.24). En instaurant ainsi des distinctions, il préfigure une pensée qui détaille dans quels cas telle ou telle pratique doit être mise en place.

[519] Cf. chapitre 9, paragraphe 1.3.2.2.

[520] On peut donner la définition suivante du fonctionnalisme : « ce qui compte avant tout, c'est l'exacte adaptation d'un monument à sa fonction. Les formes doivent découler d'une logique de la construction et non d'une recherche de la pensée en soi » (Ragon [1991a], p.177 à propos de la pensée de Durand, un des premiers fonctionnalistes français au début du XIX^e^ siècle). Notons aussi que le fonctionnalisme provoquera une rupture entre les architectes, réputés pour faire du beau et les ingénieurs, réputés pour faire de l'utile. L'architecture fonctionnaliste appartient évidemment à cette seconde catégorie.

[521] Auparavant, la fin du XIXe siècle avait vu le développement de programmes de construction spécifiques aux entreprises : ainsi dans la banque où l'architecture doit donner « une image rassurante de richesse, de stabilité et de respectabilité » (Loupiac et Mengin [1997], p.92).

Ainsi, la première utilisation de cloisons vitrées pour les bureaux remonte à 1911 aux usines Fagus en Allemagne (Ragon [1991b], p.109). En France, l'exemple de « l'immeuble de bureaux édifié par Charles Plumet rue du Louvre (1913-1914) » (Loupiac et Mengin [1997], p.90) relève de la même idée. Des revues d'architecture comme *Les nouvelles annales de la construction*, publication apparue en 1855, analysent les nouvelles constructions en proposant des plans (Ngo Hai Chau [1979]). Il faut néanmoins attendre le début du XX^{e} siècle pour voir la problématique de l'organisation de l'espace du bureau apparaître. On en trouve un exemple en 1909 dans le premier numéro de la revue *Mon bureau* :

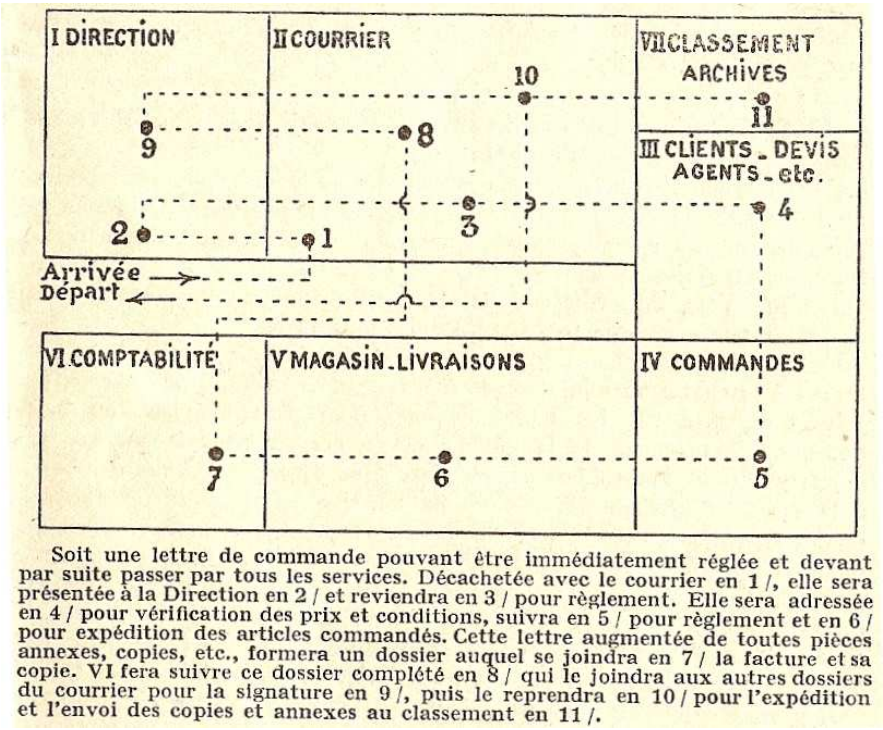
> « Rien ne fait autant perdre de temps que le désordre, qu'il se produise dans l'atelier, le magasin ou les bureaux. […]
>
> Si vous voulez augmenter le rendement et donner plus de valeur à votre travail et à celui de vos employés, mettez de l'ordre dans votre bureau, car c'est de là que s'effectue votre contrôle.
>
> Vous ne pouvez être continuellement dans votre magasin, votre usine ou vos bureaux, mais vous pouvez y faire sentir votre présence par la direction effective que vous exercez. Votre temps est trop précieux, par conséquent, pour le gaspiller dans un bureau en désordre » (Brown [1909], p.4)

En quoi consiste l'organisation du bureau prônée par de nombreux auteurs ? Elle se fonde d'abord sur une analogie. L'employé de bureau participe comme l'ouvrier à un processus de production[522] ainsi que nous l'avons indiqué au chapitre précédent. Et, de même qu'il faut diviser le travail, il faut aussi réorganiser l'espace comptable comme pour l'espace ouvrier du début du XIX^{e} siècle (Le Goff [2004], p.47). Trois dimensions ressortent plus particulièrement.

1.1.1. L'emplacement du service comptable

La première question abordée porte évidemment sur l'emplacement du service comptable dans l'espace. Il semble qu'un consensus se fasse rapidement sur la proximité des bureaux avec la direction. Le dépouillement de la revue *Les nouvelles annales de la Construction* par Ngo Hai Chau [1979] le confirme pour la fin du XIX^{e} siècle : en 1863 dans une verrerie (p.204-205), en 1863 et en 1890, dans des constructions mécaniques (p.212 et 217), ou encore en 1891 dans une industrie d'énergie (p.225).

Au-delà de cet accord assez général, il reste à positionner le service comptable parmi les autres services administratifs. Quelques auteurs s'y risquent comme le montre le schéma que propose Rumpf en 1925 :



Soit une lettre de commande pouvant être immédiatement réglée et devant par suite passer par tous les services. Décachetée avec le courrier en 1 /, elle sera présentée à la Direction en 2 / et reviendra en 3 / pour règlement. Elle sera adressée en 4 / pour vérification des prix et conditions, suivra en 5 / pour règlement et en 6 / pour expédition des articles commandés. Cette lettre augmentée de toutes pièces annexes, copies, etc., formera un dossier auquel se joindra en 7 / la facture et sa copie. VI fera suivre ce dossier complété en 8 / qui le joindra aux autres dossiers du courrier pour la signature en 9 /, puis le reprendra en 10 / pour l'expédition et l'envoi des copies et annexes au classement en 11 /.

Document 4 – Organisation des bureaux d'après Rumpf [1925] (p.225)

Quelques années plus tard, Ponthière [1935] théorisera l'organisation interne des bureaux :

> « C'est le plan d'aménagement général qui réduira les trajets au minimum en s'inspirant de deux principes : a) grouper circulairement les bureaux autour de celui d'entre eux avec lequel ils sont le plus fréquemment en rapport ; b) enchaîner sur une même ligne les bureaux qui exécutent successivement diverses opérations sur le même document.
>
> En vertu du premier principe, on groupera autour de la salle de réception les bureaux des agents chargés de recevoir le public.
>
> De même encore on groupera circulairement autour du bureau du classement et des archives tous les bureaux qui consultent le plus fréquemment les documents classés.
>
> En vertu du deuxième principe, on installera dans un ordre de succession linéaire le bureau qui enregistre les commandes, celui qui dresse les bulletins ou bordereaux d'expédition, celui qui fait les factures, celui qui passe la commande en comptabilité. On réalise ainsi dans le bureau les avantages inhérents au travail à la chaîne.
>
> On peut ainsi concevoir un bureau idéal où, chaque employé étant spécialisé dans une opération, les documents passent de table en table par une simple extension du bras sans déplacement de personnes. Une si parfaite simplification sera rarement réalisable intégralement, et les transports de documents seront presque toujours nécessaires. » (p.228-229)

[522] Le Mercier [1929] intitule ainsi une section « parallèle entre l'usine moderne et le bureau moderne » (p.130). Après guerre, Brunet [1953] ne craint pas d'écrire : « un service de comptabilité doit être organisé selon des principes analogues à ceux qui ont fait leurs preuves dans l'organisation des autres ateliers » (p.91).

La place du service comptable s'intègre donc à l'idéal dans une chaîne de production administrative. Les auteurs reconnaissent évidemment la difficulté d'un tel projet et en dépit des écrits de Ponthière [1935], les applications semblent avoir été peu nombreuses. Néanmoins, l'idée même d'un parallèle entre l'organisation de l'atelier et celle des bureaux pèsera sur les pratiques.

1.1.2. La disposition des locaux

Avoir positionné le service comptable dans l'économie de l'entreprise est une chose, l'organiser en est une autre. Le premier point consiste à instaurer une séparation entre le service et l'extérieur :

> « Le bureau de la comptabilité doit être interdit aux personnes du dehors. Rien n'est choquant comme ce va-et-vient d'étrangers venant s'accouder auprès des teneurs de livres, lisant les titres des comptes, jetant les yeux sur des documents épars çà et là. On peut d'ailleurs construire un guichet pour les communications qui seraient nécessaires » (Faure [1912], p.331).

Un autre constat caractérise l'Entre-deux-guerres : les services fonctionnels (personnel, ventes etc.) sont organisés dans un espace toujours plus grand, inventant ce que l'on ne nomme pas encore les *open space*[523].

Il s'agit en effet d'empêcher la juxtaposition de bureaux individuels :

> « Le compartimentage des locaux est à proscrire. Les bureaux où l'on travaille seul sont le plus souvent ceux où le rendement est le moindre et où, faute, de surveillance constante, les fraudes sont aisées » (Lair [1946], p.21).

Dans cet espace, on retrouve d'abord la hiérarchie. L'ouvrage de Jourdain [1922] (p.3-8) distingue ainsi les bureaux des chefs (bureau américain ou bureau ministre) de ceux des employés (bureau plat ou bureau pupitre). Il en va de même pour les sièges (p.9-10). Il ne faut pas être surpris par de telles discussions[524]. Les articles de revue comme *Mon bureau*, et plusieurs ouvrages d'organisation des bureaux regorgent de considérations sur les bureaux, les sièges et plus généralement sur ce que l'on nomme l'outillage de bureau[525]. L'organisation de l'espace est d'abord une question technique où l'analogie entre bureau et atelier joue à plein. Dans ces conditions, le mobilier s'apparente ni plus ni moins aux machines du monde industriel. Et dans ce contexte, la possession du mobilier le plus récent ou le plus imposant est un des signes extérieurs de la hiérarchie.

---

[523] Le Larousse Commercial constate en ces termes le changement : « dans les constructions neuves, et même dans les vieux immeubles transformés en bureaux, les architectes disposent maintenant des pièces vastes, bien éclairées et faciles à aérer » (Collectif [1930], p.299).
[524] En annexe 14, figurent quelques exemples de catalogues pour bureau des années 1920.
[525] Voir par exemple Ravisse [1910], Chavet [1921], Jourdain [1922] et Ponthière [1935].

Deux objectifs sont poursuivis plus particulièrement : la productivité et la surveillance. Le Larousse Commercial résume parfaitement la situation :

> « Les bureaux modernes, installés très souvent dans une grande pièce compartimentée par des cloisons de verre, sont conçus pour permettre une facile surveillance du personnel, pour diminuer la perte de temps qu'occasionnent d'inutiles allées et venues et aussi pour assurer une meilleure distribution de la besogne quotidienne » (Collectif [1930], p.300).

D'abord donc, le travail doit être le plus productif possible[526]. Pour cela, les différents emplacements doivent être redéfinis pour limiter au maximum les déplacements. A l'idéal, l'individu doit rester où il est, afféré à sa tâche. Cette idée ne fait que prolonger au sein du service comptable l'idée de chaîne de travail administrative. Jourdain [1922] la formule clairement :

> « Il faut disposer les meubles de façon à économiser l'espace le plus possible et de manière à ce qu'ils soient à portée de la main de ceux qui doivent s'en servir. On évite ainsi les mouvements inutiles, ce qui constitue une économie de temps et, partant, d'argent ; de plus, la personne s'évite moins souvent d'accomplir une besogne, d'aller chercher une feuille de papier ou un registre si elle n'a pas à se déplacer ; elle sait toujours où mettre et prendre automatiquement chaque chose » (p.42-43).

Quelques années plus tard, Ponthière [1935] fournira même des chiffres :

> « On veillera à ce que des chemins soient ménagés de telle sorte que les allées et venues des errants ne nécessitent jamais la dérangement des autres employés au travail. […]
>
> Une table de travail répondant à la plupart des conditions mesure 1m.52 sur 0m.76. L'espace utile à s'asseoir et jouir de la liberté de ses mouvements est à peu près la même. La surface que l'on ménagera auprès de lui pour le matériel et les dossiers est évaluée à 1m262. Si bien que le total pour la table, l'exécutant et le matériel sera de 4m264.
>
> On estime que les chefs de bureau doivent disposer d'un espace double.
>
> Autour de chaque emplacement de travail, il faut ménager des chemins de circulation. Leur largeur sera de 90 centimètres. Des voies plus larges pour les circulations principales pourront être prévues et leur largeur sera double.
>
> L'espace réservé à la circulation sera d'autant moindre que les tables seront mieux groupées. On pourra donc avec avantage grouper les tables par paires, côte à côte. Et un nouveau gain sera réalisé si les deux autres tables accolées vis-à-vis, formant ainsi un bloc de quatre tables. » (p.227-228).

En 1953, Brunet confirmera l'analyse de ces prédécesseurs :

> « il faut à cet égard, utiliser le minimum de place, mais sans aucune exagération. En général, on prévoit, en moyenne, une dizaine de mètres carrés par employé, y compris les accès et passages sur l'ensemble d'un bâtiment. » (p.36)

---

[526] C'est à cette époque que l'on voit apparaître des mots comme « efficience » dans le discours managérial d'une revue comme *Mon bureau* (voir Wilbois [1920] par exemple).

La surveillance est également mise en évidence par plusieurs auteurs. Mentionnons ainsi Jourdain [1919] :

> « Transformons le bureau en une vaste ruche bourdonnante et travailleuse où le patron, occupé au milieu de son personnel donnera l'exemple du travail soutenu et persévérant. S'ils le désirent absolument, les chefs peuvent avoir chacun un bureau aux deux extrémités de la salle, dont ils seront séparés par une cloison vitrée, ce qui facilite la surveillance » (p.7-8).

Crespin et Wilbois [1927] disent la même chose :

> « On aidera le contrôle en se servant de tables qui devront toujours être vides au lieu de ces meubles dits « américains » dont se servait Louis XV, en supprimant les cloisons, de manière que les bureaux d'une entreprise même très grande soient tous contenus dans un même hall où la seule séparation entre deux services sera constituée par une batterie de classeurs : la maison de verre n'est même pas assez transparente pour le contrôle moderne » (p.185).

Dans son ouvrage sur le contrôle comptable, Reiser [1930] mentionne lui aussi l'importance de l'organisation de l'espace dans la surveillance :

> « La disposition des bureaux joue un rôle important dans le problème de l'organisation du contrôle. Pour autant que faire se peut, le chef devra pouvoir surveiller de sa place la totalité de son personnel. Les bureaux où l'on travaille seul sont à éviter » (p.22).

L'installation du téléphone dans les bureaux[527] participe de cette même logique : les employés doivent se déplacer au minimum hors du bureau. Jourdain [1922] en explique les modalités :

> « Un employé est chargé de ce service spécial ; il enregistre toutes les communications reçues et envoyées. La nécessité de l'enregistrement s'impose dans toute maison bien organisée » (p.83).
>
> Jourdain [1922] envisage également l'installation d'une téléphonie interne (p.84-85).

Cette dernière phrase témoigne d'un changement : le *comptable* ne travaille plus dans un bureau isolé, mais dans un service sous le regard des autres salariés. Il s'agit ni plus ni moins de s'assurer par une surveillance réciproque de maintenir le rythme de travail et d'empêcher les fraudes. Quelques années plus tard et pour des raisons similaires, Ponthière [1935] regrette l'existence de trop nombreux bureaux individuels :

> « C'est une affaire sérieuse de déterminer les fonctionnaires qui ont droit à un bureau particulier. On réservera ce privilège aux agents responsables dont le travail exige la méditation et par conséquent un grand calme, et à ceux qui reçoivent de nombreuses visites dont les allées et venues peuvent distraire les autres employés de leur tâche.
>
> Fréquemment, les bureaux particuliers sont bien plus nombreux qu'il ne serait nécessaire, et leurs occupants n'étant pas stimulés par l'activité générale, s'abandonnent à un rythme de

[527] Sur l'histoire du téléphone, cf. Aulas [1999].

> travail fort peu accéléré. D'autre part, le bureau individuel comporte de grandes pertes d'espace » (p.225).

L'étude de la surveillance dans les bureaux nous ramène à la hiérarchisation des fonctions : les seuls qui paraissent pouvoir y échapper sont justement ceux qui ont besoin de réfléchir, ce qui revient à désigner la hiérarchie.

1.1.3. Les conditions de travail

La fameuse expérience de Mayo à l'usine de la Western Electric a comme point de départ l'étude de l'influence de l'éclairage sur la productivité. Dans l'esprit taylorien de l'époque, ce lien paraît en effet un des leviers par lesquels cette dernière peut être améliorée (Taylor [1929], p.33-34). Le Larousse commercial le dit très clairement :

> « Il faut tenir compte des quatre principaux facteurs (éclairage, bruit, aération, température) qui influencent la rapidité et l'exactitude du travail d'un bureau et déterminent son rendement » (Collectif [1930], p.299).

On retrouve donc dans l'Entre-deux-guerres de nombreux ouvrages ou articles qui évoquent la façon d'organiser les conditions de travail dans une optique d'amélioration de la productivité. Déjà avant 1914, des auteurs comme Faure [1912] mettaient l'accent sur cette problématique. C'est plus particulièrement l'éclairage qui concentre l'attention. Chavet [1921] donne des conseils pratiques. La conception des locaux doit permettre un éclairage à la lumière du jour le plus longtemps possible[528] (Jourdain[529] [1919]). L'éclairage auquel on peut ensuite avoir recours est précisément défini :

> « pour l'éclairage artificiel, à la lumière électrique, chaque employé aura une lampe de 8 à 12 bougies placée à sa gauche, à 50 centimètres de sa tête. Il convient de proscrire les abat-jour opaques qui renvoient toute la lumière sur le bureau et laissent le reste de la pièce dans l'ombre. Pour éviter la fatigue qui en résulte, pour la vue du passage brusque des yeux d'une ombre épaisse à une lumière vive, on emploiera des abat-jour qui laisse diffuser dans la pièce une partie de la lumière ou bien, en plus de la lampe de bureau, on aura un plafonnier qui éclairera toute la pièce » (p.125).

Puis, vient le temps où les statistiques sont convoquées pour justifier l'éclairage. Les ouvriers sont évidemment les premiers concernés :

> « La statistique est formelle : des ouvriers obligés de travailler dans les ateliers où l'éclairage varie très vite […] ont un rendement inférieur de 10% à celui d'ouvriers travaillant dans une région uniformément éclairées […].

---

[528] Chavet [1921] précise même que « les rayons du soleil ne viendront dans aucun cas frapper directement les papiers sur lesquels on a les yeux fixés » (p.125).
[529] « L'éclairage artificiel ne doit venir qu'en toute dernière ressource » (p.9).

> Les résultats sont dans tous les cas certains : dans les ateliers, meilleurs rendements et diminution des accidents » (Anonyme [1927b], p.376)

L'année suivante, le raisonnement est transposé aux employés de bureau :

> « Etant donné les avantages très importants que les chefs d'entreprise peuvent retirer d'un éclairage rationnel, il est certain que l'amélioration de l'éclairage des ateliers, bureaux et magasins, suivant les principes de l'éclairagisme, n'est pas une dépense stérile, mais une source abondante d'économies et de profits : il s'agit, avant tout, de ne pas gaspiller la lumière, mais de la concentrer rationnellement pour en obtenir un meilleur rendement du personnel » (Anonyme [1928], p.786)

Outre l'éclairage, les autres dimensions sont aussi abordées : l'aération des locaux (Jourdain[530] [1919], Chavet[531] [1921], Ponthière[532] [1935] et Brunet[533] [1953]), la température des locaux (Jourdain[534] [1919], Chavet[535] [1921], Ponthière[536] [1935] et Brunet[537] [1953]) ou le bruit (Jourdain[538] [1922], Ponthière[539] [1935] et Brunet[540] [1953]) sont encore évoqués. L'esprit reste le même : cette réorganisation a pour objectif d'améliorer la productivité. Ces différents constats permettent de réinterpréter l'évolution du droit social au début du XX^{e} siècle : loin d'être uniquement le seul résultat de l'opposition entre le prolétariat et le patronat, cette évolution caractérise aussi la victoire d'un patronat qui cherche à intégrer dans les bureaux la problématique de la productivité.

---

[530] « Les systèmes de ventilation employés sont généralement défectueux. La bouche, percée à mi-hauteur des murs n'a aucun effet au point de vue du renouvellement de l'air » (p.11).
[531] « Les fenêtres resteront ouvertes aussi longtemps que la température le permettra ; dans la saison froide, elles seront ouvertes pendant cinq minutes au moins toutes les heures pour renouveler l'air » (p.124).
[532] « Le milieu atmosphérique joue un rôle important dans le rendement du travail » (p.233).
[533] « Prévoir des moyens d'aération sans créer de courants d'air ; éviter de fumer : un bureau ne doit pas avoir l'atmosphère d'une brasserie le dimanche soir » (p.36).
[534] « Il faut veiller à ce que les locaux soient bien chauffés à l'arrivée du personnel, afin que celui-ci puisse se mettre immédiatement à la besogne sans éprouver la moindre gêne » (p.11).
[535] « Pour le chauffage, à défaut des calorifères à eau chaude ou à vapeur (les calorifères à air chaud sont dangereux), employer des cheminées garnies de grilles pour brûler du charbon, du coke ou du bois, ou bien poêles en terre cuite à double enveloppe avec réservoir d'eau et surface d'évaporation. La température maintenue à 16° sera constatée au moyen d'un thermomètre placé dans chaque pièce » (p.126).
[536] « La température sera l'objet d'une surveillance attentive » (p.233).
[537] « Il n'y a plus aucun rendement lorsque la température est trop basse ou trop haute. La maintenir autant que possible aux environs de 18° pour le personnel qui travaille d'une façon immobile ; ne pas oublier qu'un certain degré d'humidité est nécessaire. Les locaux situés directement sous le toit, ou sous les sheds, sont défavorables à cause de l'excès de froid ou de chaleur qui tombe sur la tête. » (p.36).
[538] « Partout où on le jugera utile, on placera des tapis (en laine ou jute), afin d'amortir le bruit des pas, ce qui est toujours une cause de gêne et d'énervement pour le personnel » (p.45).
[539] « Le bruit est une cause de fatigue qui ne correspond à aucun effort utile, mais qui diminue d'autant l'effort utile » (p.231).
[540] « Il doit être réduit au minimum : éviter les sonneries bruyantes, les téléphones à haut parleur, les portes qui claquent, les bruits de pas (tapis). Exiger qu'on parle à voix basse de manière à ne pas troubler les personnes voisines » (p.36).

1.2. Organiser le temps

L'organisation de l'espace est intimement liée à l'organisation du temps : quand, par exemple, on choisit une disposition des locaux minimisant les déplacements, on cherche avant tout à gagner du temps. C'est l'idée qui prédomine ici : le temps de travail est une ressource rare que l'on cherche sans cesse à économiser. Les comptes doivent être établis rapidement comme le rappelle Seguin [1934] :

> « Nous ne comprenons pas ces comptabilités où l'on travaille avec des semaines, des mois même de retard ; les écritures doivent être à jour, les balances de vérification, les bilans mensuels doivent être établis dès la fin de chaque mois et nous attirons l'attention des chefs de maison sur le fait qu'en comptabilité, le travail croît très rapidement en fonction du retard, qui est en outre la source de bien des erreurs » (p.6-7).

C'est essentiellement à travers trois dimensions qu'un nouveau temps se définit dans l'Entre-deux-guerres : la définition d'horaires de travail contrôlé, la vérification des tâches et la pratique régulière des vacances.

1.2.1. Des horaires de travail contrôlés

Le droit social en limitant en 1919 la durée du travail dans les bureaux à 8 heures quotidienne et 48 heures hebdomadaires en modifie sensiblement l'organisation quotidienne. Auparavant, ces horaires pouvaient comprendre des veillées, mais, à en croire la pratique de Louis Fauvel, le personnel pouvait écrire son courrier au bureau. La réduction du temps de travail s'opère donc de pair avec une intensification de celui-ci. Depuis le début du XX^{e} siècle, les mouvements sociaux avaient œuvré pour une réduction des horaires de travail[541], conseillé en cela par quelques auteurs, dans l'intérêt même des entreprises :

> « Le temps quotidien de présence ne sera pas trop prolongé. Dans le cas contraire, on provoque nécessairement la flânerie, car il est impossible d'exiger qu'un homme reste courbé sur des chiffres de 7 heures du matin à 7 heures du soir » (Faure [1912], p.332).

Si les horaires sont réduits, leur respect est désormais plus strictement contrôlé. Dès l'entrée dans les locaux, on peut évidemment installer des pointeurs chargés de contrôler les entrées et sorties du personnel. Heller [1912] présente ainsi le problème :

> « Il faut donc, d'une part, pour fixer la paie, savoir l'heure de l'entrée et de la sortie non seulement du personnel, mais de chacun des employés (pour le cas où il est payé à l'heure) ; d'autre part, pour ceux payés à la semaine ou au mois, s'assurer qu'ils arrivent bien régulièrement à l'heure, et ne quittent pas avant le temps fixé.

[541] Voir chapitre 9, section 1.3.2.1.

> Tout retard, en effet, à l'arrivée, comme toute précipitation dans la sortie, constitue une perte sèche pour l'employeur […].
>
> Divers moyens ont été jusqu'ici employés pour assurer ce contrôle.
>
> Un des plus anciens, consiste à remettre à chaque employé ou ouvrier un jeton, une médaille, qu'il devra prendre à son numéro sur un tableau placé près de la loge du concierge, lors de son entrée à l'usine ou au bureau. – A l'heure fixée pour l'entrée pour l'entrée, le concierge vérifiera les numéros manquants et les retardataires seront signalés à la direction. – A la sortie les employés et les ouvriers reprendront leur médaille au tableau pour l'y reprendre à la rentrée suivante.
>
> Un autre consiste à installer près de l'entrée réservée au personnel un registre à signatures. Les employés et les ouvriers doivent apposer leur signature sur le registre avant l'heure fixée pour l'arrivée. Une fois l'heure sonnée, le registre est fermé, et les portes aussi. Les retardataires ne travailleront pas pendant la demi-journée qui suivra le retard ; et cette demi-journée leur sera retenue sur leurs salaires ou appointements » (Heller [1912], p.375).

Ce système peut encore être remplacé par l'installation de machines pointeuses. Dès 1919 Lepain et Grandville les présentent sous le nom d'« enregistreur de temps » (p.259). L'avantage du système est simple :

> « La fraude, cet éternel ennemi de tout travailleur sérieux, est de ce fait, entièrement supprimée : le manque d'impression sur la carte nominative détermine, en effet, et cela sans appel possible, le non-payement de la journée ou de l'heure improductive.
>
> Il y a donc, au premier chef, une nécessité vitale pour l'usinier à protéger ce qui constitue sa force, c'est-à-dire le temps. Le temps perdu et payé conduit certainement à la ruine toute entreprise, quelle qu'elle soit » (p.260).

Chavet [1921] confirme l'innovation :

> « Pour contrôler l'heure d'arrivée du personnel, on a renoncé depuis longtemps dans les établissements pourvus d'installations modernes, au système de la feuille de présence, et on l'a remplacé très avantageusement par un appareil qui enregistre automatiquement l'entrée de chaque employé » (p.150).

Les sténos-dactylos sont évidemment les premières concernées (voir par exemple C.B. [1924]). Une autre raison préside aussi à la fixation d'horaires de travail précis : la surveillance, comme nous le rappelle Reiser [1930] dans sa liste de conseils pour un contrôle préventif :

> « Personne ne doit en outre, être autorisé à séjourner dans les bureaux en dehors des heures de travail » (p.22).

Cette problématique apparaît indissociable de celle de l'espace : quand on réorganise l'espace, il s'agit déjà de gagner du temps. Mais, en contrôlant le temps à l'entrée des bureaux, on instaure aussi une clôture entre l'intérieur et l'extérieur.

1.2.2. Le contrôle individualisé des tâches

Au-delà du contrôle des horaires, le temps passé à chaque tâche doit être mesuré et contrôlé. Le premier moyen de mettre en place un temps productif dans le bureau reste d'y installer une horloge laquelle est supposée rythmer le travail. C'est ce que propose Jourdain [1922] :

> « Dans chaque bureau, on placera une horloge afin de permettre au personnel de régler ses occupations d'après le temps dont il dispose et d'accomplir, en temps voulu, les besognes urgentes » (p.45).

Le contrôle peut évidemment se faire sur de simples fiches[542] à partir des déclarations de l'employé comme le suggère Chavet [1921] :

> « Chaque employé peut indiquer sur une fiche journalière, l'emploi de sa journée. Il lui suffit de remettre chaque jour un imprimé sur trois colonnes, la première destinée à marquer l'heure du commencement et de la fin de chaque travail, la deuxième réservée à l'indication de ce travail, et la troisième portant le décompte du nombre de quarts d'heure qu'il a nécessité » (p.149).

Mais, c'est encore Lepain et Grandville [1919] qui proposent les systèmes les plus innovants comme par exemple des « pendules à secondes » (p.263) ou des « contrôleurs de ronde » (p.262). Comme pour les ouvriers, on parle bientôt de chronométreurs qui permettent de connaître la durée moyenne de chacune des tâches effectuées (voir par exemple Thompson et Planus [1924] et Crète [1944], p.66-74). La multiplication de l'outillage de contrôle du temps au bureau nous renseigne sur la montée de cette problématique dans l'Entre-deux-guerres.

1.2.3. La pratique des vacances

Contrairement à ce que l'on pourrait penser a priori, les vacances du personnel présentent quelques avantages du point de vue de la gestion comme l'indique Reiser [1930] :

> « La pratique des vacances annuelles doit être adoptée comme un principe intangible par toute entreprise occupant un personnel de bureau. C'est ici encore un moyen d'affranchissement à l'égard du personnel, dont on apprend progressivement à remplacer les services. Les vacances sont en outre un moyen de contrôle. Elles permettent de jeter utilement un coup d'œil indiscret dans le petit ménage des comptables. De nombreuses irrégularités eussent été incontestablement prévenues, ou du moins enrayées à temps, si l'on avait toujours pratiqué cette intervention (p.21).

Le propos de Reiser est l'occasion de confirmer le lien indissociable qui existe entre le temps et la division du travail : on divise le travail pour s'assurer que personne ne puisse

frauder. Et pour compléter le dispositif, le recours aux vacances paraît le moyen idéal puisqu'il permet aussi le contrôle de l'employé absent. Jenny et Niedermeyer [1932] et Lair [1946] confirment le propos :

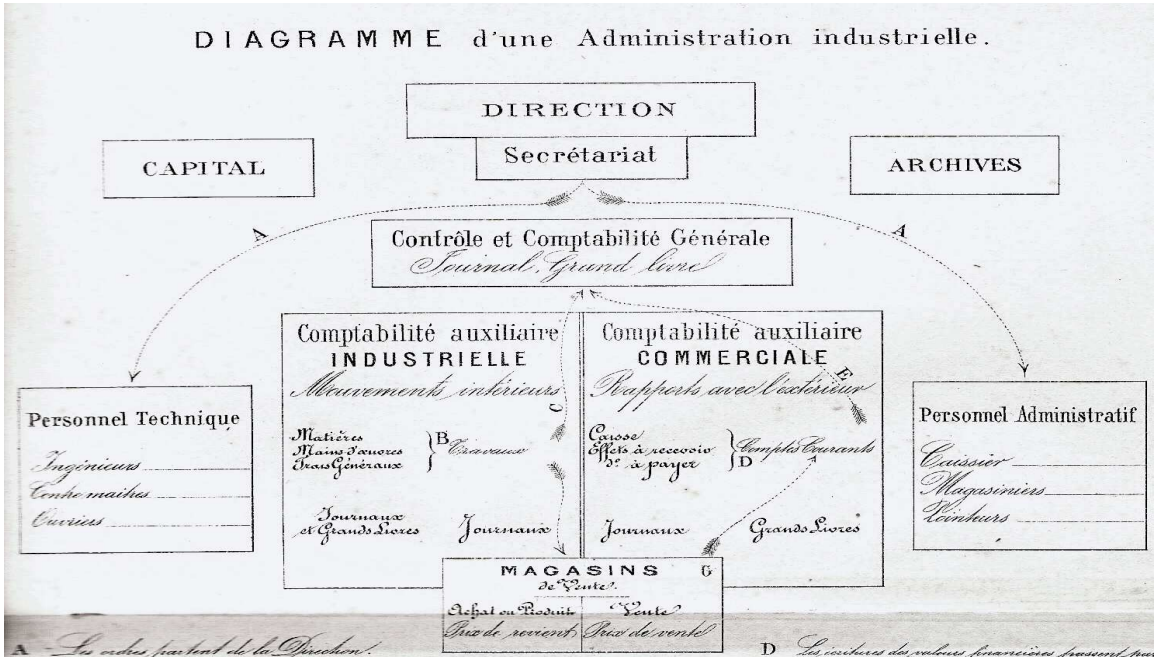
> « Le zèle excessif que souvent manifeste les comptables, caissiers et magasiniers, en renonçant à leurs vacances ou en demandant à les différer, doit toujours éveiller la méfiance. Il n'est pas rare, en pareil cas, de découvrir des faits, dont le moins qu'on puisse dire est qu'il nécessite des « éclaircissements », et c'est précisément là ce que redoutent les intéressés » (Jenny et Niedermeyer [1932], p.26-27).
>
> « L'alternance des congés du personnel présente, en effet, deux avantages essentiels : celui d'abord d'avoir des équipes de remplacement, ce qui est appréciable en période de travail accru ou en cas de maladie, chaque employé pouvant avoir ainsi son double ; celui ensuite de mettre à la disposition du chef d'entreprise un moyen supplémentaire de contrôle, par la possibilité de faire d'utiles sondages dans le travail du comptable en congé » (Lair [1946], p.24).

1.3. Organiser la structure

Jusqu'à présent, nous avons essayé de mettre en évidence les multiples changements concomitants au sein de la fonction comptable, en présupposant son existence, ce qui n'est évidemment pas encore le cas. Au fur et à mesure que le travail se parcellise, que l'espace se réorganise, qu'un nouveau temps s'impose, une structure hiérarchique s'affirme. Guilbault [1880] ne parle encore que de bureaux de comptabilité (p.151). Faure [1912] sera l'un des premiers à parler de « service de comptabilité » (p.331).

L'idée même d'organigramme qui représente et synthétise la structure ne se répand qu'à partir du début du XX^{e} siècle. Dès la fin du XIX^{e} siècle, Guilbault [1865] en avait certes proposé un exemple dans l'annexe 5 de son atlas :

[542] Sur l'utilisation des fiches, voir aussi Gardey [2008], p.163-166 et p.178-181.



Document 5 – Ebauche d'organigramme (Guilbault [1865])

Mais il faut attendre Henri Fayol pour que l'organigramme connaisse une véritable postérité. En distinguant six fonctions (Fayol [1918], p.5-8), on voit apparaître clairement une structure type d'entreprise où la comptabilité a toute sa part. Selon une métaphore qui aura du succès dans l'Entre-deux-guerres, Fayol la définit comme « un organe de vision de l'entreprise » (p.7). Plusieurs disciples de Fayol reprendront et détailleront sa pensée : citons parmi eux Gutjahr [1920] (p.175-176), Carlioz [1921] (p.159-160), Savary [1929], (p.35-36), Chevalier [1945] (p.46-47), Lermission et Mondollot [1947] (p.217-224).

Au-delà de cette définition de la comptabilité comme une des fonctions de l'entreprise, il est intéressant de voir comment les auteurs cherchent à définir le contenu de la fonction comptable.

1.3.1. Comptabilité générale et comptabilité auxiliaire

Au sein de la structure, on distingue rapidement deux niveaux : celui de la comptabilité générale et celui de la comptabilité auxiliaire. L'opposition porte d'abord sur la définition des termes dès la deuxième moitié du XIX^{e} siècle. Helfenbein [1845] est le premier à donner à l'expression comptabilité générale son sens de comptabilité centralisée. Puis, des auteurs aussi différents que Beauchery [1864], Guilbault [1865], La Châtre [1865], Barré [1877], Barillot [1887] ou Quintard [1913] confirment cette distinction.

Derrière celle-ci, on va bientôt retrouver une séparation : d'un côté la comptabilité tenue au siège et, de l'autre, celle tenue dans les établissements. Cette dernière regroupe

d'abord le calcul des prix de revient[543], la comptabilité des tiers et éventuellement la caisse. Chevalier [1945] justifie cette répartition par la nécessité de

> « les [NDLA : les services comptables] mettre en prise directe avec les services dont ils enregistrent les opérations » (p.116).

Les informations établies par ces différents services sont ensuite centralisées à la comptabilité générale, que Savary [1929] désigne sous le nom de « comptabilité de direction » (p.181).

1.3.2. Comptabilité industrielle et comptabilité commerciale

Au sein de la structure de la fonction comptable naissante, on retrouve une deuxième ligne de partage : celle distinguant la comptabilité commerciale de la comptabilité industrielle. Dans les établissements des grandes entreprises, la distinction est simple. La première recouvre essentiellement les comptes de tiers quand la seconde s'occupe de la détermination des prix de revient. Cette distinction complète la précédente, c'est-à-dire qu'au sein des établissements, il faut dissocier deux services comptables.

L'origine de cette distinction est d'abord technique : depuis Barlet [1861] et Heudicourt [1862], l'expression comptabilité industrielle ne désigne plus la comptabilité appliquée à l'industrie, mais la comptabilité des opérations de productions. L'évolution est similaire pour la comptabilité commerciale qui désigne à partir des années 1860 la comptabilité des achats et des ventes (Labardin et Nikitin [2007]).

Cette différenciation dans la structure recoupe l'opposition entre le comptable de bureau et le comptable de magasin déjà mise en évidence au chapitre précédent[544]. Plusieurs auteurs comme Carlioz [1921] la rappelle :

> « Le service financier, très simple, se réduira ici à une branche du service de la comptabilité, qui comprendra lui, les sections importantes de la comptabilité industrielle, de la comptabilité commerciale et de la comptabilité générale » (p.159).

Ponthière [1935] (p.40-48) ou Lermission et Mondollot [1947] (p.217-218) proposeront les mêmes lignes de partage.

Dans cette section, nous avons mis en évidence les caractéristiques qui permettent de définir la fonction comptable naissante : ils ont en commun un espace, un temps et une structure. La constitution de ce nouveau champ de savoir, à l'origine des sciences de gestion actuelles, va peser directement sur les pratiques des entreprises.

---

[543] Voir par exemple la place accordée au calcul des prix de revient par Jules Simonet [1910] (p.105-112).
[544] Cf. chapitre 9, section 1.2.1.3.

2. Organiser la fonction comptable dans les entreprises

Les pratiques des entreprises reproduisent les trois dimensions que nous évoquons. A Pont-à-Mousson, l'utilisation fréquente d'une expression comme « la taylorisation des bureaux » nous renseigne bien sur l'influence qu'on pu avoir à cette époque les écrits de Taylor dans les grandes entreprises françaises (voir aussi sur ce point Moutet [1997]). Nous insistons dans cette section sur un exemple particulièrement riche, celui de la réorganisation des bureaux à Pont-à-Mousson dans l'Entre-deux-guerres.

Nous procèderons en deux temps. Nous rappellerons d'abord les circonstances dans lesquelles la problématique de l'organisation émerge. Puis, nous montrerons comment les changements se mettent en place. Outre les exemples de Pont-à-Mousson, nous ferons référence à quelques autres entreprises comme Saint-Gobain ou le S.E.I.T. ou à des sources secondaires pour compléter ou nuancer notre propos.

2.1. Un nouveau problème

Dès avant 1914[545], se met en place une nouvelle vision de l'employé où, au-delà même de son travail, celui-ci, et donc le *comptable* est en permanence suspecté de paresse, de gaspillage, voire de fraude etc. Après la Première Guerre Mondiale, les projets envisagés en 1914 redeviennent d'actualité.

Les frais généraux apparaissent comme le catalyseur de cette problématique[546]. Une nouvelle préoccupation monte dès la fin de la Première Guerre Mondiale : les frais généraux. La direction s'inquiète de ses coûts et la lettre du 25 janvier 1921 de Camille Cavallier à Marcel Paul, marque le lancement d'une politique d'économies :

> « Il y a une expérience que j'ai faite quelquefois, c'est de faire préparer une dépêche par quelqu'un, en indiquant le sens de la dépêche. Vous n'avez qu'à faire l'essai et à le faire faire par plusieurs personnes successivement. On vous apportera des dépêches dans lesquelles le nombre des mots pourrait être réduit de 25 à 50%, sans se rendre compte de ce que cela coûte ; en somme, le coût des choses n'existe plus dans le cerveau des gens ; et je ne suis pas bien sûr que cette méconnaissance du coût fonctionne mieux chez chaque individu quand il s'agit de ses intérêts personnels. Si ça revient tant mieux ; mais certainement à une certaine époque depuis l'armistice ce sens-là avait disparu.

[545] Nous voulons parler ici de l'intervention de l'ingénieur-conseil Morrini à Pont-à-Mousson en 1914 (cf. chapitre 7, section 2.1).

[546] Nous avons déjà montré ci-dessus que la problématique des frais généraux remonte au moins à la fin du XIX^{e} siècle (cf. chapitre 1, section 3 et chapitre 8, section 2.3). La nouveauté tient donc plutôt à un cadre de pensée, le taylorisme, qui met à la fois en évidence des problèmes en même temps qu'il propose la réorganisation comme solution.

> J'ai constaté l'autre jour qu'il y avait une liste d'employés à Pont-à-Mousson trois ou quatre fois plus forte qu'à Foug. Voilà des prix de revient. […]
>
> Je crois qu'à Pont-à-Mousson nous avons beaucoup trop d'employés qui ont des âmes de fonctionnaires. Il faudrait que nous ayons une ossature excellente considérée comme un pilier de la société, traité en conséquence bien entendu ; mais qu'on incite dans les services à réduire le personnel inutile ou à peu près inutile. Je suis convaincu que dans la catégorie des sténos dactylos, il y en a 30 ou 50%, à supprimer et je ne suis pas le seul de mon avis. Morrini nous l'a déclaré depuis longtemps.
>
> M. Perrot me donne depuis le nouvel exercice les frais généraux sociaux. Je vais en limitant mes voyages pouvoir m'occuper un peu de ces choses-là, y regarder et ainsi attirer l'attention des intéressés sur ces économies à faire. […]
>
> Il est bien évident que si nous avions un dictateur aux économies à introduire dans notre affaire pour y jouer un rôle très important, ce serait pendant un an ou deux, un homme qu'on pourrait payer extrêmement cher et qui rapporterait beaucoup »[547]

Outre les ressemblances existant entre le « dictateur aux économies » et les *cost killer* actuels, l'argumentation qui justifie ce questionnement est instructive : elle part d'un constat sur la façon d'écrire une lettre. Mais, la lettre met surtout l'accent sur la question de la mentalité des employés. Ce sont des « âmes de fonctionnaires » écrit même Cavallier, disant bien là l'essentiel : l'employé n'est plus cet homme de confiance, cet homme dont on est proche. Celui-ci, et donc le *comptable*, se voit appliquer le même regard que celui qu'on porte sur l'ouvrier. La meilleure preuve de ce changement, c'est que l'on applique aux employés des calculs de coût, comme l'indique Cavallier[548].

Le nombre de *comptables* est-il disproportionné par rapport à ce que nous avons pu observer ailleurs ? Il semblerait que non ; le ratio entre comptables du siège et nombre de salariés est d'environ 0,7 % en 1930, ce qui est nettement moins qu'à Saint-Gobain au début du XX^{e} siècle[549].

Cette lettre n'est pas un phénomène isolé puisqu'elle précède de moins d'un an un « Concours à l'utilisation du système « Taylor » dans les mines et usines de la société de Pont-à-Mousson » pour « *rétablir le sens de l'économie et du prix de revient*[550] disparu depuis

---

[547] 25496. Archives Pont-à-Mousson.
[548] Cf. chapitre 8, section 2.3.
[549] Le nombre de *comptables* au siège en 1930 est de 60 (63, dossier Frais généraux sociaux, Archives Pont-à-Mousson). On peut comparer le nombre de *comptables* au siège au nombre d'ouvriers. Une note à Marcel Paul du 17 juin 1931 (dossier frais généraux), indique un nombre d'ouvriers pour 1913 (5541) et 1930 (8683). Cela nous donne au niveau de la comptabilité centrale (en considérant les chiffres de 1928 et de 1930 comparables), un ratio *comptables* du siège / nombre total de salariés autour de 0,7 %.
[550] Souligné par l'auteur.

la guerre »[551]. Dans cette demande, il y a une annexe qui indique quelques pistes à suivre. Les idées qui y sont suggérées nous renseignent sur le type de réponse attendue :

« Premier chapitre
Economies sur le prix de revient
Liste indicative, non limitative
Coût des produits fabriqués
Coût d'une opération commerciale
Coût des matières premières
Coût des transports
Coût de la main d'œuvre
Coût de l'énergie
Coût de la surveillance
Coût des produits secondaires consacrés pour la fabrication
Coût des matériaux de construction
Frais généraux d'usines à comprimer
Frais généraux sociaux
Impôts
Frais de ventes
Frais de publicité
Frais d'exposition
Réduction des stocks
Liquidation des marchandises en magasin
Recherches des moyens d'acheter à bon compte
Travaux inutiles
Travaux prématurés
Commandes inutiles
Commandes prématurées
Etc… Etc…

Deuxième Chapitre
Economies provenant du personnel
Liste indicative, non limitative
Employés en surnombre
Meilleure utilisation du personnel
Dactylographes en surnombre
Méthodes de travail
Spécialisation du travail à chaque service
Détermination fixe des attributions de chacun

[551] 63, feuillet Frais Généraux. Archives Pont-à-Mousson.

Développement du sentiment de la responsabilité
Suppression de la mentalité « fonctionnaire »
Encouragement à l'augmentation du travail
Moyens d'accélérer le travail
Primes à l'initiative
Meilleurs moyens de faire apparaître matériellement les économies à réaliser, puis les économies réalisées (tableaux, affiches, graphiques, etc…)
Meilleurs moyens de tenir la main au maintien des économies (contrôle, inspection, surveillance)
Voyages : prix à étudier et à mettre en balance avec l'intérêt du voyage
Travaux inutiles
Paperasses inutiles
Notes inutiles
Affichage relatif au gaspillage
Etc…Etc…

Troisième chapitre
Petites économies
Liste indicative, non limitative
Papiers d'anciens modèles à utiliser
Réduction du nombre des imprimés
Economie dans l'envoi de duplicata
Prix des machines à écrire
Entretien des machines à écrire
Utilisation des machines à écrire
Affiches rappelant le prix des choses
Fournitures de bureaux à réduire au strict minimum
Affichage du prix des fournitures de bureaux
Multiplication des blocs-notes
Economies sur le coût des télégrammes (affichage)
Economies sur le coût des lettres (affichage)
Economies sur le coût des téléphones (affichage)
Economies sur la lumière
Economies sur le chauffage
Economies sur le mobilier
Procédés modernes de nettoyage des bureaux
Etc… Etc… »[552]

[552] 63. Archives Pont-à-Mousson.

La formulation de la question oriente fortement les réponses attendues. Cette lettre marque donc le début d'une politique d'économies, les frais généraux étant toujours trop élevés. Le questionnement part d'une analogie entre l'employé à l'âme de fonctionnaire et l'ouvrier du XIX^{e} siècle. Il fallait alors s'assurer de la fidélité de l'ensemble du personnel ainsi que de sa moralité. L'ouvrier était alors ce « barbare », ce que nous rappelle Le Goff [2004] (p.47). La question ouvrière est en effet devenue une problématique avec la concentration des ouvriers dans un même lieu de travail. La question employée va connaître le même sort un siècle plus tard. Il faut alors mettre en place des stratégies appropriées et celle retenue va promouvoir le taylorisme au bureau comme à l'usine.

A côté de l'ouvrier « barbare », se développe l'image de l'employé rond-de-cuir que popularisera Courteline[553]. Et dans les deux cas, c'est à l'organisation de répondre à cette problématique : dans le premier cas, le paternalisme[554] et le développement de l'encadrement constituent une réponse. Dans le second, on aura recours à la taylorisation des bureaux.

2.2. La recherche de nouvelles réponses

Une fois la problématique posée, reste à voir comment la réponse s'est construite. L'idée d'un concours pour l'application du système Taylor limite le champ des réponses possibles, ce que confirment les rapports rédigés et les visites effectuées

2.2.1. Les rapports sur l'organisation des nouveaux bureaux

Trois rapports vont répondre à la problématique de l'application du système Taylor dans les bureaux[555]. Le troisième rapport, le seul qui soit signé, apparaît comme une synthèse des deux précédents, ce que son auteur reconnaît d'ailleurs dans l'adresse[556]. Les deux premiers abordent la question de deux points de vue différents. Le premier part des problèmes de gestion entre services pour finir par aborder le travail de l'employé. Le second part de l'homme pour remonter ensuite au service. La différence de présentation ne cache cependant pas la similitude des propositions.

Le point qui ressort immédiatement de ces deux discours est la tendance à vouloir déposséder les employés d'une partie de leurs attributions, en précisant celles-ci toujours plus strictement. L'augmentation du nombre d'employés avait entraîné de fait une première division du travail dont la finalité était de travailler ensemble. La nouveauté introduite par ces

[553] Voir notamment *Messieurs les ronds-de-cuir*, publié en 1893.
[554] Nous englobons sous ce terme les préoccupations d'économie sociale qui porte notamment sur l'habitat ouvrier. Pour le cas du Creusot, cf. Frey [1995].
[555] Ces rapports sont écrits entre 1921 et 1923.

rapports est une certaine stabilisation de la division et de la coordination du travail (entre employés et entre services). De même que l'on a progressivement dépossédé l'ouvrier de son importance dans le processus de production, le même phénomène se produit pour l'employé qui perd progressivement sa liberté d'initiative.

Dans le premier rapport, cette perte de liberté se vérifie à plusieurs moments :

- *Hors du bureau* : l'employé peut avoir besoin de se déplacer vers un autre bureau. L'organisation doit s'assurer que ce temps sera bien utilisé, aussi un double objectif est poursuivi :

  - Réduire ce temps au maximum : pour cela, « la circulation des papiers peut être envisagée avec l'emploi d'un appareil pneumatique » (p.7). De plus, « les services ayant de nombreuses relations entre eux devront se trouver l'un à côté de l'autre ou bien à l'étage immédiatement inférieur ou immédiatement supérieur » (p.3). Notons aussi que « la circulation de la parole est résolue par l'emploi du téléphone automatique ou non » (p.7). Bref, « la circulation des personnes sera ainsi réduite au minimum possible » (p.3).
  - Surveiller l'utilisation de ce temps :

> « les couloirs donnent tous sur les cours, sont bien éclairés et faciles à surveiller. Ils sont formés par deux couloirs dans la longueur de chaque aile de bâtiment, l'un étant absolument rectiligne, ces deux couloirs réunis par trois couloirs transversaux. Les deux gardes situés à chaque étage auprès de l'escalier surveillent sans se déplacer la totalité de ces couloirs » (p.7).

Quand le trajet est trop compliqué, il faut le raccourcir :

> « afin d'éviter les allées et venues du personnel entre les bureaux et le magasin de ventes de la coopérative, celle-ci communiquera directement avec l'extérieur par une porte donnant sur la rue de la Foucotte et ne communiquant pas avec les bureaux » (p.6).

Ces objectifs perfectionnistes se retrouvent jusque dans les détails les plus simples. Ainsi, en est-il dans ce passage :

> « Les vestiaires et W.C. ont été groupés dans l'aile médiane du bâtiment. Ils se trouvent à l'extrémité de deux escaliers d'accès du personnel de telle sorte que le trajet soit minimum entre les bureaux, les vestiaires et les escaliers » (p.6)

- *Dans le bureau* : la même idée préside à la vie du bureau. Il faut toujours réduire le temps de déplacement de l'employé et le surveiller.

  - Réduire les déplacements :

---

[556] 36489. Troisième rapport. Archives Pont-à-Mousson.

« Le bureau des sténographes-dactylographes devront être à proximité afin de réduire au minimum les allées et venues. Les machines comptables, les machines à calculer seront groupées ensemble afin d'en tirer le maximum de rendement » (p.8).

- Surveiller les individus :

  « Le bureau du chef de service se trouvera, en général, à l'une des extrémités de l'emplacement affecté au Service. Puis viennent les bureaux des adjoints. Le bureau des employés devra pouvoir être surveillé facilement par l'une ou l'autre des personnes précédentes » (p.8).

- *Au niveau du poste de l'employé* : le poste de l'employé, c'est-à-dire le lieu où il doit demeurer toute la journée et dont il doit le moins possible s'éloigner. Cet espace se réduit pour en optimiser la surface. En voici la justification :

  « Il a été reconnu que le maximum de rendement était obtenu de l'employé lorsqu'il travaillait dans les conditions suivantes : chaque employé a un bureau de 1m50 sur 0.90 environ. Il faut ajouter dans la profondeur 0.70 pour le siège et 0.80 de distance de la personne placée derrière lui. Les papiers et tout ce dont peut avoir l'employé se trouvent : dans des armoires situées dans les parties droite et gauche de son bureau ainsi que dans les casiers placés dans la partie antérieure du bureau de l'employé qui se trouve derrière lui. L'employé a donc simplement à se tourner légèrement pour prendre les dossiers qui se trouvent à sa portée derrière lui » (p.9).

Le deuxième rapport part de l'homme pour remonter à la structure. Voyons plus précisément la façon dont il conçoit les problèmes en reprenant la structure du rapport comme pour le précédent :

- *L'homme* : le rapport prétend parler de l'homme, mais en fait il traite des conditions dans lequel l'homme travaille, ce qui lui permet d'introduire une distinction :

  « Comment un homme peut-il accomplir son travail avec le meilleur rendement possible ? Deux sortes de conditions : conditions d'ordre physique, conditions d'ordre moral » (p.1)

- Les conditions d'ordre physique : on retrouve dans cette partie du texte les préoccupations hygiénistes du début du XX^{e} siècle. Après avoir exposé son propos, l'auteur conclut ainsi en résumant sa pensée :

  « Une telle atmosphère de lumière, d'hygiène, de chaleur, de bien être en un mot, ne peut évidemment que réagir favorablement sur l'individu et l'inciter à un meilleur rendement » (p.2)

- Les conditions d'ordre morale : il s'agit de favoriser le travail en limitant le bruit (usage des tapis), les odeurs (hygiène). Il faut ici empêcher les déplacements grâce à une bonne conception des bureaux et une judicieuse implantation des armoires. Les dernières lignes nous en disent plus sur la finalité de tels changements :

  « Toutes les facilités matérielles étant données au travailleur pour qu'il exécute son travail le mieux possible, faut-il encore que celui-ci travaille. […] Il est nécessaire que les natures plus

ou moins indolentes soient surveillées, afin que loin de contaminer les volontés saines, elles subissent au contraire leur exemple » (p.3).

- *Le service* : dans cette partie, on retrouve des informations similaires à celles du premier rapport : la taille optimale d'une table, avec le calcul justificatif, ainsi que la nécessité de rapprocher les services ayant un lien pour minimiser les déplacements. Pour atteindre ce dernier objectif, d'autres moyens sont envisagés : le recours aux communications téléphoniques ou le recours aux liaisons par écrits. Autrement dit, on retrouve les contradictions de la taylorisation qui, d'un côté veut supprimer la paperasserie inutile, mais d'un autre, l'encourage pour pouvoir mieux surveiller l'activité des employés et augmenter leur productivité. A lire ce type de rapport, on perçoit la mise en place du cercle vicieux de la bureaucratie : le patron est persuadé de l'inefficacité de son employé, il veut le surveiller davantage et met donc en place des mesures administratives de surveillance. Le temps passé à surveiller augmente encore le coût des services administratifs, renforçant encore la méfiance patronale envers la bureaucratie. Notons aussi dans ce rapport des réflexions sur la prise en compte des risques comme les incendies, les inondations etc.

Finalement, l'esprit général de ces rapports nous est fourni par la conclusion du second rapport :

> « Rappelons-nous que dans la méthode suivie, c'est autour de l'homme qu'ont gravité nos soucis jusque dans leur moindre détail.
>
> N'est-il pas naturel que comprenant cela, il fournisse en échange un peu plus de travail et du travail meilleur ? » (p.11).

Le dernier rapport, on l'a dit, apparaît comme une synthèse des deux précédents. Il reprend le premier en quasi-totalité mais en partie seulement le second : le calcul de la surface des bureaux est reprise du second rapport, mais l'idée d'hygiénisation des bureaux disparaît de cette version.

Au-delà de ces rapports, la réflexion autour de la rationalisation des bureaux connaît une seconde phase avec la visite de bureaux d'autres entreprises, phase que nous allons maintenant détailler.

2.2.2. La visite d'autres bureaux

Les documents que nous allons maintenant étudier[557] font état de visites d'autres bureaux dans la perspective. Ils nous intéressent à deux titres :

- Ces rapports nous indiquent comment les entreprises visitées s'organisent. Cela permet de généraliser ou de tempérer les observations que nous allons effectuer dans le cas de Pont-à-Mousson.
- Ils éclairent en outre la façon dont une décision est prise : le fait d'aller voir comment les autres s'organisent, nous renseigne en soi sur la réflexion de l'entreprise. Les commentaires sur l'utilité ou l'inutilité de tel ou tel dispositif nous informent aussi sur ce que l'entreprise cherche en allant voir ailleurs ce qui se fait. C'est cet aspect que nous voulons utiliser à présent.

On peut noter au passage que cette démarche ressemble fortement au benchmarking, puisque Pont-à-Mousson choisit d'aller observer d'autres entreprises avant de définir sa propre pratique. Grandpierre, qui représente Perrot, ne fait pas ses visites au hasard : il va visiter les entreprises dont l'aménagement correspond à ce qu'il recherche. Et ce qu'il recherche, c'est la taylorisation des bureaux[558] comme en témoigne l'admiration qu'il porte au système de rémunération à la Société Générale :

> « Depuis cinq ans on a supprimé 400 employés tout en faisant un chiffre d'affaires bien plus considérable avec des opérations bien plus compliquées.
>
> Comme chaque employé fait toute la journée le même travail, il a été facile d'instituer une sorte de travail aux pièces avec des primes qui stimulent beaucoup »[559]

Ces visites apparaissent beaucoup plus comme une confirmation de ce qu'il faut mettre en place et non pas comme la découverte des modes d'organisation des autres entreprises. L'exemple des cloisons chez Thomson-Houston confirme cette impression :

> « Les cloisons qui donnent sur les couloirs sont vitrées mais avec du verre opaque, de sorte que les vitres ne servent qu'à éclairer le couloir, et non pas à la surveillance »[560]

---

[557] 36542 et 57572. Archives Pont-à-Mousson. Une partie de ces documents est reproduite en annexe 15.

[558] Cette expression, jamais définie précisément, paraît recouvrir plusieurs pratiques : d'abord la mise en place d'espaces ouverts avec des cloisons vitrées permettant de voir ce qui se passe de l'extérieur, l'utilisation du salaire aux pièces, la séparation des tâches de conception et d'exécution, la spécialisation des fonctions etc.
Dans une réponse du 18 mai 1928 du Bureau Taylor à Marcel Paul, l'ambiguïté de la définition est évoquée clairement : « la taylorisation peut s'entendre de deux façons :
1° avec le personnel et les méthodes de travail actuels, c'est-à-dire obtenir le maximum de rendement compatible avec les livres et registres actuellement tenus.
2° par l'emploi de machines comme a commencé à le faire la comptabilité ». 41595/OA. Archives Pont-à-Mousson.

[559] 20 novembre 1925. Dossier « Visite Société Générale ». 36542. Archives Pont-à-Mousson.

[560] Visite du 18 novembre 1925. Dossier « visite à Thomson-Houston ». 36542. Archives Pont-à-Mousson.

Toujours dans la même entreprise, le recours aux bureaux isolés suscite des réserves, toujours pour des questions de surveillance :

> « Il y a, comme déjà dit, un très grand nombre de petits bureaux : il paraît que toutes les personnes qui sont là ont besoin d'être isolées ???? [sic] »[561]

On retrouve des jugements sur les pratiques dans le cas d'autres visites. Ainsi aux mines de Marles :

> « Les bureaux couvrent une superficie de 3000 m2 et occupent 200 employés mais pourraient en occuper bien davantage »[562]

Constat pire encore pour les bureaux de l'entreprise *Les bureaux de Béthune*, fustigés pour leur vétusté :

> « Aucun intérêt, bureaux tout à fait vieux »[563]

Pourtant, ce n'est pas toute la modernité qui est recherchée, mais seulement le taylorisme, comme en témoigne ce sous-entendu sur l'art moderne dans les établissements Cail :

> « Il s'agit d'une maison tout à fait quelconque, style art moderne, mais un art moderne convenable »[564]

Il ne faudrait pourtant pas que ces extraits laissent croire que les rapports soient critiques sur l'organisation des autres bureaux. Ils sont essentiellement descriptif et notent avec intérêt les entreprises ayant mis en place des bureaux avec de grands espaces séparés par des cloisons en verre. Citroën, Berliet, Renault, la Société Générale, Fives-Lille, les bureaux d'Hayange ou la Compagnie des compteurs de Montrouge apparaissent comme des modèles à suivre pour des raisons diverses, mais ayant tous trait à la taylorisation des tâches de bureaux[565].

2.3. La mise en place de nouvelles réponses

Dans la première section, nous avons insisté à plusieurs reprises sur les similitudes existant entre l'organisation de l'espace, du temps et de la structure. Au début de ce paragraphe, nous voudrions établir un parallèle entre les formes de division du travail que nous avons indiquées au début de la première partie et les conceptions de l'espace et du temps que la politique de taylorisation introduit dans les bureaux. Dans le tableau suivant, nous

---

[561] Visite du 18 novembre 1925. Dossier « visite à Thomson-Houston ». 36542. Archives Pont-à-Mousson.
[562] 7 novembre 1925. Dossier « Visite aux mines de Marles ». 36542. Archives Pont-à-Mousson.
[563] 7 novembre 1925. Dossier « Visite aux bureaux de Béthune ». 36542. Archives Pont-à-Mousson.
[564] Visite du 18 novembre 1925. Dossier « visite à Cail ». 36542. Archives Pont-à-Mousson.
[565] 36542. Archives Pont-à-Mousson.

avons reproduit les correspondances pouvant exister entre les différentes façons de diviser la structure, l'espace et le temps :

	Espace[566]	Temps	Structure
Rapport à l'extérieur	Clôture	Horaires de travail	Autonomisation
Forme restreinte de division	Quadrillage	Contrôle du temps	Séparation
Forme accentuée de division	Espaces fonctionnels	Contrôle du temps étendu	Spécialisation
Fondement de la hiérarchie	Rang par rapport à la position dans l'espace	Droit d'échapper à ce temps	Hiérarchisation fonctionnelle

Tableau 25 – Formes de division du travail, de l'espace et du temps

Explicitons quelque peu ce tableau :

- *Le rapport à l'extérieur* : la première caractéristique de l'espace, du temps et de la structure est la coupure stricte qui est instaurée entre ce que fait l'employé hors de son travail et dans son travail. Mais on voit aussi disparaître l'employé qui peut sortir de son bureau à tout loisir. De même un nouveau temps avec des horaires stricts s'impose à lui.
- *La forme restreinte de division* : elle consiste à classer les employés à l'intérieur même de la structure, de l'espace et du temps. On voit ainsi disparaître le commis, employé polyvalent par excellence. L'espace comptable est aussi plus précisément défini. Il s'agit en général d'une répartition relativement simple.
- *La forme accentuée de division* : celle-ci approfondit la division précédente de façon différente. Au niveau de la structure, la division du travail devient permanente et suit le processus de production. Au niveau de l'espace, il s'agit de donner à tout espace une fonction. Au niveau du temps, il s'agit d'utiliser des objets pour préciser et affiner la première division.
- *La hiérarchie* : elle n'est évidemment pas sans lien avec ces divisions. La fonction comptable prend sa place au sein de la hiérarchie des fonctions. De même, la position dans l'espace ou la faculté de s'exonérer de la mesure du temps que les autres subissent, devient aussi un signe de la hiérarchie.

Avant de développer et de justifier ce parallèle par notre travail en archives, on peut noter que ces trois formes ne relèvent pas seulement de la même logique ; elles se complètent

[566] D'après Foucault [1993], p.166-175. Nous avons repris les mêmes mots que Foucault vu que nous voulions désigner les mêmes choses. Carmona et alii [2002] se sont intéressés à la dimension spatiale mais d'une façon différente : il s'agissait d'étudier l'impact de la comptabilité sur l'organisation de l'espace au XVIII^{e} siècle. Notre démarche est différente puisqu'il s'agit de comprendre comment ceux qui construisent la comptabilité ont pu passer d'un moment où ils étaient sujets du pouvoir à celui où ils sont devenus objet de pouvoir.

aussi[567]. Ainsi, quand les publicités vantent l'installation du téléphone pour gagner du temps, cela relève aussi de l'espace (éviter un déplacement pour poster la lettre)[568]. De même, quand on envisage de mettre en place un service de garçons de bureau qui passeraient à heures fixes, cela concerne aussi bien la structure que la volonté de maintenir chacun à sa place[569].

2.3.1. La situation dans quelques entreprises de la fin du XIX^e siècle

L'essentiel de cette réorganisation se passe dans l'Entre-deux-guerres. L'étude de quelques entreprises permet de confirmer que ces pratiques n'existent pas encore à la fin du XIX^e siècle.

Commençons par la structure : un bon moyen de voir dans quelle mesure la comptabilité forme ou non un service autonome consiste à observer le nom des services. A Saint-Gobain ceux-ci trouvent leur unité dans les tâches administratives qu'ils exécutent. Voici dans le tableau suivant les choix de dénominations des services :

	1873	1883	1893	1903	1912
Glaceries					
« Bureaux »	5	4	7	8	9
« Comptabilité »	0	1	0	0	0
Autres	0	0	0	0	0
Absence de dénomination	0	0	0	2	1
Entrepôts et Comptoirs					
« Bureaux »	3	4	3	1	0
« Comptabilité »	1	0	0	0	0
Autres	1	1	1	1	1
Absence de dénomination	0	0	0	0	1
Produits Chimiques					
« Bureaux »	1	2	3	2	3
« Comptabilité »	4	3	5	12	15
Autres	1	2	1	1	1
Absence de dénomination	3	1	0	1	1
Ensemble					
« Bureaux »	*9*	*10*	*13*	*11*	*12*
« Comptabilité »	*5*	*4*	*5*	*12*	*15*
Autres	*2*	*3*	*2*	*2*	*2*
Absence de dénomination	*3*	*1*	*0*	*3*	*3*

Tableau 26 – Dénomination des services administratifs de la Compagnie de Saint-Gobain (1873-1912)[570]

Dans ces services, les *comptables* y sont certes majoritaires, mais on y retrouve aussi des expéditionnaires, des secrétaires[571]. La dénomination des chefs de service confirme notre analyse :

---

[567] Comme nous l'avons mis en évidence dans la première section avec par exemple Rumpf [1925], la réorganisation qui est mis en place à Pont-à-Mousson s'inscrit dans une idéologie largement relayée par la presse professionnelle de l'époque.
[568] Publicité Téprina du 31 mars 1937. 57573. Archives Pont-à-Mousson.
[569] 41595/OA. Archives Pont-à-Mousson. Note de Marcel Paul pour Monsieur Grandpierre du 25 mars 1914.
[570] 1L2, 1L12, 1L22, 1L32 et 1L41. Archives Saint-Gobain.

	1873	1883	1893	1903	1912
Chef	2	1			
Chef de(s) bureau(x)	2	3	4	5	
Chef de (la) comptabilité	2,5	1	4	6	8
Chef comptable	4	4	6	8	12,5
Comptable	7	6	5	5	5
Teneur de livres	1				
Chef caissier	1				
Caissier	0,5	1			1,5
Chef facturier			1	1	1
Commis principal		1			
Ecritures diverses					1
Total	20	18	19	25	30

Tableau 27 - Intitulé des fonctions du chef de bureau dans l'ensemble des établissements (1873-1912)[572]

Il paraît donc difficile de considérer la fonction comptable comme clairement identifiée. La spécialisation du travail au sein de cette fonction paraît encore plus incertaine. Les règlements conservés confirment la relative inorganisation des services comptables naissants jusqu'en 1914.

Les documents traitant du fonctionnement interne de la comptabilité sont assez rares comme en témoigne ce constat fait le 11 mars 1910 :

> « Il n'existe dans les archives de la Compagnie que deux textes officiels traitant de ces questions [comptables] ; le premier est le règlement du 19 février 1880 qui a rattaché au service de la Comptabilité Centrale la comptabilité spéciale de la Direction des Produits Chimiques ; le second résulte d'une délibération du Conseil en date du 29 mars 1883 »[573]

Le moins que l'on puisse dire est que l'organisation des services comptables suscite un intérêt limité et que les règlements paraissent peu connus puisque l'on a pris la peine d'aller les consulter en archives ! Toujours est-il que celui concernant les comptes à ouvrir et à fermer remonte à 1872[574] et couvre apparemment la période 1872-1914 puisqu'il n'y en a pas d'autres[575]. Celui-ci organise notamment les comptes à créditer et à débiter en précisant

---

[571] A titre d'exemple, voici la liste des employés de la soudière de Chauny en 1873 (1L2) avec leurs fonctions respectives :

« Caillot	Chef de la comptabilité
Legras	Caissier
Coudy	Teneur de livres
Lemoine	Comptable
Derigue	Caisse de retraites
Coudoux	Comptable
Barbier, Adolphe	Aide du chef
Desjambes	Expéditionnaire
Guemevat	Garçon de bureau »

[572] Cf. Annexe 12 pour les tableaux statistiques détaillés concernant les glaceries (tableau 30a), les entrepôts et comptoirs (tableau 30b) et les produits chimiques (tableau 30c).

[573] C4-3. Archives Saint-Gobain.

[574] 00068/073. Archives Saint-Gobain. Cette date correspond à la fusion avec Perret-Ollivier.

[575] A en croire Marc Meuleau [1992] (p.1015-1016), il faudra attendre le début des années 1930 pour voir un changement notable dans ces pratiques. Cf. Introduction de la Première Partie.

notamment ceux qui doivent être utilisés entre les différents services comptables. Il indique aussi les attributions de la comptabilité centrale :

> « La comptabilité centrale contrôle directement, sous la surveillance du Conseil, les opérations de la Compagnie, elle enregistre les résultats acquis qu'elle ne communique qu'au Conseil. Elle donne après lui en avoir référé, aux diverses usines et dépôt, les instructions qui lui paraissent utiles. Elle tient le portefeuille général, vérifie la caisse centrale, procède aux vérifications des diverses comptabilités.
>
> A côté de la comptabilité centrale, mais sans en dépendre, est établi un bureau de documents statistiques qui complète les pièces comptables, avec lesquelles ils doivent s'accorder en présentant les chiffres dans plus détail [sic !] et dans des formes différentes »[576]

La suite du document détaille les fonctions du bureau des statistiques, qui consistent essentiellement dans le calcul des frais généraux, des prix de revient, des ventes par pays de l'état d'avancement des crédits et des dettes ainsi que des constructions en cours. Ces fonctions laissent à penser que ce bureau des statistiques ressemble fortement à un bureau de la comptabilité industrielle. Plus précisément, une note (non datée mais probablement des années 1870[577]) nous indique :

> « Dans le système de comptabilité adoptée par la Compagnie de Saint-Gobain, chaque usine est considérée comme un fabricant qui opère pour le compte de l'Administration Centrale »[578]

Le règlement de 1880[579] prévoit essentiellement une mesure : le rattachement des *comptables* de la direction commerciale des Produits Chimiques à la Comptabilité Centrale, entraînant la migration de ceux chargés des comptes courants. Pour autant, l'étude des états du personnel[580] montre que la Direction Commerciale des Produits Chimiques a continué à faire travailler des *comptables* en son sein. Pourtant, le même règlement du 19 février 1880 prévoit que :

> « des extraits de chaque compte seront remis au Directeur Commercial sur sa demande, et les comptes-courants seront toujours à sa disposition »[581]

L'explication de ce paradoxe nous est donnée en termes choisis dans une note remise au Président du Conseil sur la commission du 11 mars 1910 :

---

[576] Organisation de l'Administration Centrale (15 avril 1872). Dossier Organisation de l'Administration Centrale (1872-1912). Hist A 12/2. Archives Saint-Gobain.
[577] Il s'agit en effet du même papier que celui utilisé pour le document portant sur l'organisation de l'Administration Centrale de 1872. En 1880, un autre papier est utilisé, laissant penser que le document est écrit dans l'intervalle.
[578] Note sur la comptabilité générale. Dossier Organisation de l'Administration Centrale (1872-1912). Hist A 12/2. Archives Saint-Gobain.
[579] C4-3. Archives Saint-Gobain.
[580] 1L2 à 1L41. Archives Saint-Gobain.
[581] C4-3. Archives Saint-Gobain.

> « On ne peut donc dire que les services centraux des trois Directions Générales soient assimilables à des usines. D'ailleurs, ils n'ont point de comptabilité propre. Nous ne voulons point dire que ces services n'aient point des registres fort bien tenus sans doute, permettant au Directeur d'exercer toute surveillance utile. Mais ce n'est point une comptabilité en ce sens qu'elle n'a aucun lien avec la comptabilité centrale et le bilan qu'elle n'en constitue point [sic !] une partie comme les comptabilités d'usines.
>
> Chacun des services centraux de Paris a des usages différents, qui s'expliquent en général par les conditions dans lesquelles ces services se sont constitués »[582] (p.7-8).

L'explication est alambiquée, mais le constat est clair : les différentes directions tiennent une comptabilité parallèle qui leur permet de surveiller leurs services. L'auteur du rapport ne critique pas ouvertement le système, lui-même étant probablement à un niveau hiérarchique inférieur, alors que cette attitude paraît être en contradiction avec le règlement de 1880. Cette remarque n'est pas nouvelle. Déjà, le 12 juin 1879, on pouvait lire la lettre suivante adressée aux directeurs d'usines :

> « Le Conseil a été à même de constater que, depuis quelque temps, les prescriptions de l'Instruction générale de la comptabilité du 25 juillet 1872, n'étaient pas observées par toutes les usines avec la même fidélité.
>
> D'autre part, certains cas particuliers se présentent souvent qui ne sont pas traités par l'instruction générale, dont le cadre ne pouvait comporter un trop grand détail. […]
>
> Dans le but de maintenir partout l'unité absolue de notre méthode, le Conseil vous invite monsieur, à rappeler aux agens [sic !] comptables, et dans cette catégorie sont placés non seulement les employés de bureau, mais encore les garde-magasins et les pointeurs, qu'ils doivent se conformer strictement à l'Instruction générale pour toutes les matières qui y sont traités.
>
> Pour ce qui n'a pas été prévu […], le chef comptable, personnellement responsable vis-à-vis de vous et du Conseil, de ses écritures ainsi que de l'exactitude des livres du garde-magasin et du pointeur dont il est le chef immédiat ne devra prendre aucune détermination sans avoir préalablement consulté d'inspecteur de la comptabilité. »[583]

Si la structure paraît encore mal définie, l'espace comptable ne le semble guère plus. Au début du XIX^{e} siècle, les établissements de Saint-Gobain et de Tourlaville[584] ont tous deux un caissier dont le logement est indiqué sur les plans. Sa position est importante puisqu'il jouxte les bureaux du directeur (Saint-Gobain) ou celui des officiers (Tourlaville).

---

[582] C4-3. Archives Saint-Gobain.
[583] Note à Messieurs les directeurs. Dossier Organisation de l'Administration Centrale (1872-1912). Hist A 12/2. Archives Saint-Gobain.
[584] Plan C7-1 et C7-2. Archives Saint-Gobain. Le Plan de Tourlaville n'est pas daté mais remonte à la fin du XVIII^{e} ou au tout début du XIX^{e} siècle. Celui de Saint-Gobain est daté de 1800.

A la fin du XIX[e] siècle, la position du bureau dans l'espace des glaceries semble définie à peu près unanimement[585]. Tous, sans exception, sont situés à côté du bureau du directeur et en général à proximité du laboratoire.

A Champagnac, en 1876, la société Decazeville réfléchit à l'installation d'un nouveau site industriel et réalise des plans dans cette perspective[586]. Ceux-ci révèlent encore l'importance de la proximité : le bâtiment paraît hiérarchiser les fonctions, le point d'ancrage étant le bureau du directeur : on le retrouve ainsi au premier étage, avec celui de l'ingénieur et celui de la comptabilité. Au rez-de-chaussée, en plus du bureau du dessin, on retrouve notamment la caisse où les ouvriers venaient chercher leur paie. L'impression qui se dégage de cette organisation est une hiérarchisation des fonctions : le directeur, l'ingénieur, le(s) comptable(s), le caissier et le(s) dessinateur(s)[587].

Ces constats recoupent les remarques de Ngo Haï Chau [1979] sur « la relative concentration des fonctions directives et comptables dans une position quasi médiane par rapport à l'ensemble de l'usine » (p.212). Par rapport à l'ensemble de l'usine, le bureau se retrouve assez souvent (mais pas systématiquement) à l'entrée des usines, permettant ainsi un contrôle du monde ouvrier. C'est ainsi du moins que l'analyse Ngo Haï Chau [1979] :

> « Lieu de passage mais aussi de captation des déplacements ouvriers avant leur canalisation dans les divers bâtiments productifs. Au cœur de ce processus de captation le bureau d'où le regard permet d'embrasser tout l'espace du site usinier. Cette centralité n'est sans doute pas fortuite et la géométrie axiale de ce bureau en dit long du rapport social établi dans cet espace de travail ; rapport social qui vise à s'assurer des gestes et mouvements dans l'espace » (p.182)

Si le bureau semble avoir trouvé sa place dans l'économie de l'usine, la comptabilité n'est pas encore clairement identifiée. Ainsi à la manufacture de tabac du Havre le plan[588] (non daté mais à l'apparence remontant au XIX[e] siècle[589]) ne précise pas d'endroit spécifique affecté à la comptabilité : elle indique juste le bureau du contrôleur, celui des employés du contrôle et celui des autres employés. La surface totale atteint environ 50 mètres carrés[590]. A Dijon, en 1881, le contrôleur et l'employé du contrôle occupent presque 30 mètres carrés, soit autant qu'au Havre pour les mêmes fonctions[591]

---

[585] Plan 07 30 à 07 42. Archives Saint-Gobain.
[586] 59 AQ 902. Centre des Archives du Monde du Travail (Roubaix).
[587] Ces remarques corroborent les conclusions de Ngo Hai Chau [1979]. Sur la place des bureaux, dans l'usine, elle note que les bureaux sont au centre des établissements dans une perspective de surveillance (p.182, 222, 225 et 235).
[588] Série F10. 100 J 94. Archives du groupe Altadis.
[589] Nous avons bien évidemment effectué ces estimations avec l'archiviste d'Altadis.
[590] A Saint-Gobain, la surface des bureaux occupent entre 50 et 100 mètres carré par établissement à la fin du XIXe siècle.
[591] Série C8 n°20. 100 J 132. Archives du groupe Altadis.

Aucun règlement ne cherche à peser sur le travail de bureau quotidien. Les circulaires ne traitent encore que de la seule technique, oubliant les dimensions spatiales et temporelles. Il en va de même pour la gestion du temps qui échappe elle aussi aux préoccupations des dirigeants d'entreprise de la fin du XIX^{e} siècle.

2.3.2. Distinguer un intérieur d'un extérieur

La taylorisation est en effet l'occasion de la transposition de l'espace ouvrier à la place du bureau traditionnel (Dewerpe et Gaulupeau [1990] pour le cas de Jouy-en Josas p.46, Le Goff [2004], p.43-44). La clôture a pour objet d'instaurer une séparation entre l'espace de travail et le monde extérieur. Celle-ci consiste d'abord à séparer et isoler les bureaux de tout autre bâtiment. Il faut faire comprendre à l'employé que l'espace de travail se sépare du reste du monde. A cette fin, un règlement intérieur nous permet de mieux percevoir quelle forme prend cette clôture :

> « **Pendant les heures de travail**, les entrées et sorties ne seront autorisées que pour :
>
> a) MM. Les Chefs de Service.
> b) Les membres du Personnel munis d'une carte d'autorisation signée de leur Chef de service et d'un Directeur Général.
> c) Les membres du Personnel autorisés, pour chaque sortie, dans le cas de motif impérieux, par un bulletin signé par leur Chef de Service.
>
> Les allées et venues tolérées rue Saint-Léon pour petits achats ne seront plus admises.
>
> **En dehors des heures réglementaires de travail**, sauf un battement de dix minutes avant et après les heures fixées, ne seront autorisés à séjourner dans les bureaux [NDLA : suit la même liste que précédemment][592] » (p.3-4)

Il est vrai qu'il peut y avoir un décalage entre la rigueur d'un règlement et son application, mais on peut noter au moins une volonté de changement. Celui-ci vise à rappeler que l'employé est soumis au pouvoir patronal pendant son temps de travail et qu'il doit le rester. L'espace de travail, comme le temps, doivent se distinguer clairement de l'espace et du temps extérieur. Aussi, des huissiers contrôlent les entrées et sorties et pour que ce contrôle soit efficace, on demande aux huissiers de marquer une distance avec les employés :

> « Il est formellement interdit aux huissiers de converser avec le personnel : ils doivent être les premiers à éviter toute perte de temps et conserver en tout temps une attitude réservée.
>
> Les serrements de mains, familiarités ou conversations inutiles, doivent être supprimés : rue saint-Léon, certaines habitudes ont été tolérées : il convient rue de Toul de ne s'en tenir qu'à la consigne qui doit être respectée strictement dans l'intérêt général. […]

[592] Règlement & Recommandations spéciales du 91 rue de Toul à Nancy (mai 1928). 57752. Archives Pont-à-Mousson.

> La porte 91, rue de Toul, ne devra être ouverte, par les soins du gardien huissier, que suivant les nécessités :
>
> aux heures d'entrée ou de sortie du personnel employé : à l'entrée, dix minutes avant l'heure réglementaire, pour être refermée à ladite heure, à la sortie, après fonctionnement de la sonnerie pour être fermée 15 minutes plus tard,
>
> pour laisser passer les visiteurs pendant les heures de travail, ainsi que le personnel autorisé […]
>
> Le personnel employé devant assurer certains services (courrier, téléphone, représentation…) dont le service de gardes possèdera la liste et l'heure de présence, devra respecter les heures prescrites.
>
> Les employés devant suivre certains cours de perfectionnement modifiant leurs heures de travail, figurent sur une liste portant les heures d'arrivée ou de départ, révisée mensuellement par le service du personnel employé »[593]

Le contrôle qu'effectuent les huissiers est bien réel puisque l'on retrouve une note de mécontentement de Marcel Paul en 1937 :

> « Vous ferez au garde qui était de service à notre étage cette après-midi, des observations : il a fait monter deux visiteurs que j'aurais d'ailleurs reçus, mais il n'a pas pris la précaution avant de les introduire dans la grande salle du Conseil (pourquoi dans cette salle ?) de demander à mon Secrétariat si j'étais là, et si j'étais d'accord.
>
> Voulez-vous lui demander des explications ?
>
> Les gardes ont des consignes qui sont valables pour tout le monde. Ils n'ont qu'à les suivre. Si cela se renouvelle, je me fâcherai »[594]

Des consignes supplémentaires sont ajoutées sur ce point de l'entrée et de la sortie :

> « Toute entrée ou sortie pendant les heures de travail doit être enregistrée sur le cahier-rapport, avec le motif le cas échéant »[595]

La superposition de l'espace et du temps ne peut pas être mieux illustrée que par la phrase précédente. Il faut couper l'individu à la fois des normes spatiales et temporelles de l'extérieur pour mieux le soumettre à la hiérarchie intérieure. La définition des horaires est d'ailleurs un enjeu tout au long de la période.

A l'occasion de l'ouverture des nouveaux bureaux, les horaires sont diminués d'un quart d'heure à l'initiative même des dirigeants (la seule fois pendant l'Entre-deux-guerres[596]). Voici comment la chose est présentée :

> « L'heure fixée par le Règlement du 4 septembre 1924 pour le début du travail du matin sera, à titre d'essai, retardée d'un quart d'heure, c'est-à-dire que l'horaire est fixé comme suit :

---

[593] Consignes supplémentaires n°II (mai 1928). 57752. Archives Pont-à-Mousson.
[594] Note de Marcel Paul au capitane Trémeau (15-16 novembre 1937). 41536. Archives Pont-à-Mousson.
[595] Consignes supplémentaires n°II (mai 1928). 57752. Archives Pont-à-Mousson.
[596] Certes, il y aura une diminution suite à la loi des 40 heures en 1936. Mais, il s'agit d'une obligation légale qui n'a rien à voir avec une réduction du temps de travail librement consentie.

Matin : de 7 heures 45 à 11 heures 45

Soir : de 13 heures 45 à 18 heures.

Cette mesure est prise à titre d'essai en comptant que les nouvelles dispositions des bureaux permettront une grande exactitude et un travail comportant le minimum de perte de temps »[597]

Ce geste du patronat (qui sera entériné par la suite) ne doit pas être vu comme un geste gratuit, il est probablement comme le souligne la dernière phrase la contrepartie d'un règlement intérieur beaucoup plus sévère. Et, cette entrée dans le temps de l'entreprise se manifeste par le règlement intérieur de 1928 :

« **Pour l'entrée**, une sonnerie fonctionnera à la porte d'entrée pendant la ½ minute précédant l'heure exacte fixée pour l'entrée. A l'heure exacte, la porte sera fermée. Les Personnes en retard sonneront pour obtenir l'ouverture de la porte et donneront leur nom au service des gardes en indiquant, s'il y a lieu, le motif du retard. Les retards seront signalés à la Direction Générale.

Pour la sortie, l'heure exacte de la cessation du travail sera annoncée par des sonneries placées dans les cours. Le travail ne pourra être interrompu qu'au fonctionnement de la sonnerie. Aucune circulation vers les vestiaires et la sortie avant cette sonnerie ne sera admise. En principe, la sortie doit avoir lieu autant que possible de telle façon que les Sous-Chefs et Chefs de Bureaux ou de Services ne quittent leurs services que quand le Personnel sous leurs ordres a quitté le bureau. Ceci afin de s'assurer que tout est en ordre après la sortie du Personnel.

L'heure sera celle des horloges électriques fonctionnant dans le bâtiment. »[598] (p.3)

Si les horaires sont allégés, le temps de travail est optimisé. Tout est ordonné, la puissance de l'organisation étant symbolisée par ces horloges qui rythment désormais la vie de l'employé.

La structure implique de regrouper dans les services des employés qui effectuent seulement des tâches comptables. L'annexe 16 détaille les différents services comptables existant au début du XX^{e} siècle et permet de voir que la fonction comptable est clairement autonome dès 1908 : la définition des postes met en évidence l'autonomisation. Dans d'autres entreprises également, cette dernière est clairement affirmée : dans la Compagnie des chemins de fer du Nord en 1931[599], aux forges de Vulcain (Carlioz [1921], p.191), aux grands magasins du Louvre (Carlioz [1921], p.227), à la Belle Jardinière (Carlioz [1921], p.237) ou à la Compagnie électro-mécanique du Bourget (Carlioz [1921], p.262).

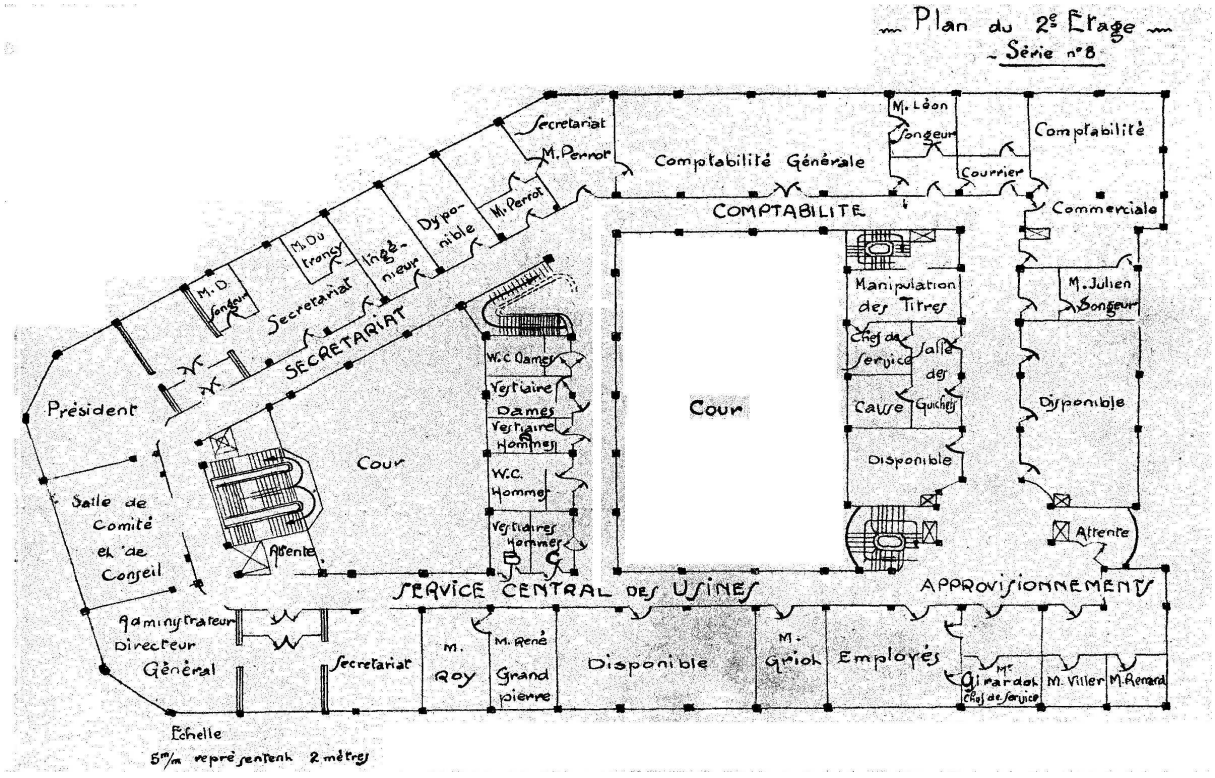
[597] Décision du 19 mai 1928. Dossier « heures de présence ». 41536. Archives Pont-à-Mousson.
[598] Règlement & Recommandations spéciales du 91 rue de Toul à Nancy (mai 1928). 57752. Archives Pont-à-Mousson.
[599] Cf. annexe 17 où la structure de l'entreprise est reproduite.

2.3.3. La forme restreinte de division

Au-delà de la coupure entre un intérieur et un extérieur, la structure, l'espace et le temps de travail sont divisés et répartis. Les archives de Pont-à-Mousson ne nous laissent pas de traces sur l'emploi du temps. On peut néanmoins estimer qu'il s'agit de surveiller les employés. La description de Marcel Aymé dans *Aller retour*, publié en 1927, nous donne une idée de la réalité des pratiques :

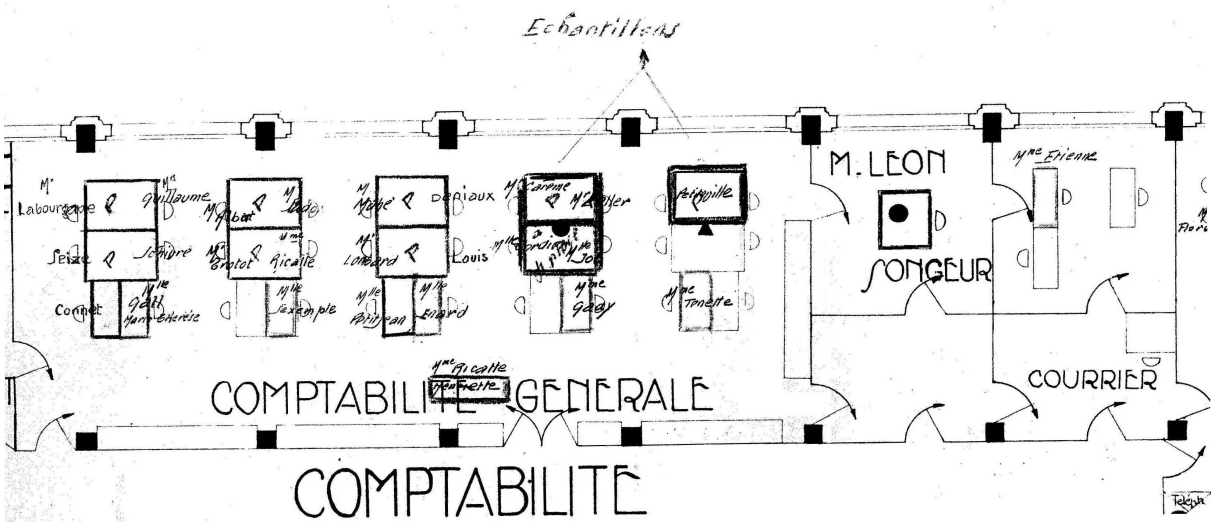
> « Il y avait le père Blanc, le Chef de service, bilieux et sournois. […] N'ayant pas l'étoffe d'un tartuffe, il trouvait reposant d'être dévoué au patron. Sa table était juchée sur une estrade d'où il surveillait le bureau avec une sévérité hargneuse.
>
> Les tables des employés s'alignaient devant celle du Chef de service et parallèlement » (p.38-39).

La division du temps et de l'espace sont indissociables. Un quadrillage se met en place dans les bureaux en séparant ce qui relève de l'espace de travail proprement dit de l'espace commun (couloirs, vestiaires, escaliers etc.). Voici les bureaux comptables tels que les plans les présentent :



Document 6 – Plan du 2ème étage des bureaux du siège (1928)[600]

[600] 36538. Archives Pont-à-Mousson.



Document 7 – Conception des postes de travail dans les nouveaux bureaux (1928)[601]

Ces nouveaux locaux seront équipés de nouveaux bureaux[602] comme l'indique cette note anonyme :

> « Les comptabilités sociale et commerciale seront meublées d'après la proposition de M. Perrot en pupitres neufs (effectif actuel des comptables : 13 à la comptabilité commerciale, 19 à la comptabilité sociale) »[603]

Quatre comptables travaillent face à face avec en bout de table une dactylographe pour les aider. La structure de l'espace facilite la surveillance[604] à trois niveaux :

- *Au niveau des cloisons* : comme les visites dans les autres entreprises l'avaient suggéré, des cloisons sont installées. Les menuiseries qui sont posées font 2m76 de hauteur avec un soubassement de bois de 1 mètre pour des raisons probablement liées à la féminisation du travail de bureau. Par ailleurs, rien n'indique dans ce dossier que les chefs de bureau soient soumis aux mêmes règles[605]. Pour s'assurer que les vitres permettront la surveillance, il faut s'assurer que les dossiers ne soient pas empilés de sorte à empêcher le regard extérieur. Aussi, les deux exemplaires de règlement intérieur mentionnent-ils cette interdiction. En 1927, voici ce que le règlement prévoit :

---

[601] 36538. Archives Pont-à-Mousson.
[602] En annexe 14, nous avons reproduit quelques publicités pour les meubles comptables figurant dans les archives de Pont-à-Mousson.
[603] Note non datée. 36534. Archives Pont-à-Mousson.
[604] La volonté de surveillance est explicitement mentionnée dans les intentions des dirigeants : « ils [NDLA : les dirigeants] ont beaucoup apprécié la belle ordonnance de l'ensemble, les dégagements spacieux et les dispositions très intéressantes prises pour résoudre les problèmes les plus importants tels que : lumière, circulation, surveillance, etc… » (note anonyme du 9 juin 1927). 36540. Archives Pont-à-Mousson.
[605] Dossier menuiserie. 36539. Archives Pont-à-Mousson.

> « Tous les bureaux étant entourés de cloisons vitrées il est interdit de masquer les vitres des murs soit par des meubles, soit par des cartes, tableaux, documents quelconques etc…
>
> Les meubles classeurs et divers ne devront être mis en place qu'avec l'accord du service chargé de l'entretien des locaux, dans le but notamment d'éviter les surcharges en certains points du bâtiment » (p.3-4)[606]

La version du règlement de mai 1928 modifiera un point. Le deuxième paragraphe est remplacé par celui-ci :

> « Les meubles classeurs et divers ne devront être mis en place qu'avec l'accord du Contrôleur des Bureaux » (p.10)[607]

On l'aura compris, tout employé doit pouvoir être vu de l'extérieur de sorte à pouvoir être observé s'il ne fait rien. C'est aussi un moyen pour le directeur de contrôler rapidement le travail des employés.

- *Au niveau de la position du chef* : le bureau de la comptabilité générale est encadré par deux bureaux : d'une part celui de Jules Perrot et de sa secrétaire que le document 6 montre et surtout celui de Léon Songeur sous-chef chargé de la comptabilité générale. De sa position, il peut embrasser du regard au moins la moitié des bureaux. De plus, sa porte à proximité immédiate lui permet d'aller et de venir dans la pièce à sa guise. Il faut aussi mentionner pour les dactylographes la présence d'un chef qui contrôle le travail[608].
- *Au niveau de l'auto-surveillance* : il est évident que le but de cette organisation n'est pas uniquement de surveiller, mais comme le soulignait Foucault [1993] avec la métaphore du panoptique de faire en sorte que chacun internalise cette surveillance latente que quelqu'un surveille effectivement ou non.

La structure aussi s'affine. L'annexe 16 met en évidence la division des différentes fonctions comptable : la comptabilité sociale (cette comptabilité semble s'apparenter à la comptabilité générale) est tenue au siège et celle des prix de revient dans les établissements de Foug et Pont-à-Mousson.

La division du travail entre les différents services permet en outre de mettre en place une multitude de contrôles au sein de la fonction : contrôle de la caisse par la comptabilité, contrôle de la comptabilité par le chef de service, contrôle de la comptabilité des

---

[606] Règlement du 30 août 1927. Dossiers « Gardes ». Sous-dossier « Consignes intérieures ». 36541. Archives Pont-à-Mousson.
[607] Règlement & Recommandations spéciales du 91 rue de Toul à Nancy (mai 1928). 57752. Archives Pont-à-Mousson.
[608] On peut noter au passage la sexualisation des rôles. Les dactylographes sont des femmes à une exception près et les *comptables* des hommes à deux exceptions près.

établissements par la comptabilité centrale etc. L'exemple de la division des tâches comptables entre les services au S.E.I.T. en 1933 illustre parfaitement cette superposition de contrôle (voir l'annexe 17 où cette division du travail au sein de la fonction comptable est détaillée).

2.3.4. La forme accentuée de division

Cette première forme de division est accentuée aussi bien dans l'espace, dans le temps que dans la structure. Dans le premier cas, il s'agit d'attribuer une fonction à tous les lieux, y compris ceux qui traditionnellement n'en avaient pas. Aucun espace ne doit être perdu. Derrière cette volonté, on retrouve le poids du fonctionnalisme architectural. Au niveau du temps, toute une série d'appareils et de machines arrivent avec pour mission d'économiser le temps et de faire surveiller l'individu.

L'esprit de ce fonctionnalisme nous est donné dans une note anonyme du 9 juin 1927 :

> « Etant donné les dimensions imposantes du bâtiment, étant donné l'usage auquel il est destiné, c'est précisément cette simplicité du décor qui donne à l'édifice son cachet et son véritable caractère.
>
> Aussi le Conseil a-t-il exprimé le désir très vif qu'aucun luxe ne soit apporté à la décoration intérieure, tout luxe superflu devant être banni, non seulement au point de vue dépenses mais encore et surtout au point de vue du but à atteindre »[609]

Derrière cette simplicité apparente, il n'y a donc pas qu'un souci d'économie. Il s'agit de montrer à tous que le bureau est un lieu de travail, mais aussi que tout l'espace de l'entreprise constitue un espace de travail. La recherche de la productivité doit être généralisé. Pour comprendre cette fonctionnalisation de tous les lieux, il faut voir comment l'aménagement a été pensé. Voici par exemple les surfaces des bureaux comptables à Nancy le 15 octobre 1924 :

Service	Etage	Nombre d'occupants	Surface utile totale	Surface utile par occupant	Surface perdue	Surface totale	Surface totale par occupant
M. Perrot et secrétariat comptabilité	2ème	3	42,72	14,24	14,65	57,37	19,12
Trésorerie	2ème	16	108,70	6,79	37,28	145,98	9,12
Caisse	2ème	2	14,10	7,05	4,84	18,94	9,47
Titres	2ème	2	18,51	9,25	6,35	24,86	12,43
Industrielle	2ème	7	53,74	7,68	18,43	72,17	10,31
Commerciale	2ème	19	110,35	5,81	37,85	148,20	7,80
Total		49	348,12	7,10	119,40	467,52	9,54

Tableau 28 – Surface des bureaux comptables à Nancy (15 octobre 1924)[610]

[609] Note anonyme du 9 juin 1927. 36540. Archives Pont-à-Mousson.
[610] 36549. Archives Pont-à-Mousson. La présentation est celle des documents originaux.

Le tableau montre bien la façon de penser. Il faut séparer la surface utile de la surface perdue pour maximiser la première. Qu'y a-t-il dans cette surface inutile ? L'épaisseur des murs, des cloisons, mais aussi les toilettes, les couloirs, les escaliers, les vestiaires etc. Minimiser cette surface paraît même avoir été un critère de choix entre les différents projets. Et dans ces espaces inutiles, tout va être codifié dans le règlement. En suivant celui-ci, nous allons voir comment tous ces espaces « inutiles » se voient attribuer une fonction précise, obligeant ainsi l'individu qui est dans cet espace à se justifier :

- *les vestiaires* : juste après l'entrée et la sortie du personnel que nous avons évoquées au paragraphe 2.3.2 de ce chapitre, la question des vestiaires est abordée :

  « A chaque étage plusieurs vestiaires séparés seront mis à la disposition du personnel masculin et du personnel féminin.

  A l'exception des chefs et sous-chefs de services qui pourront avoir dans leur bureau individuel une armoire-vestiaire spéciale, tous les autres membres du personnel seront tenus de déposer leurs vêtements dans les vestiaires mis à leur disposition.

  Ces vestiaires ne comporteront pas d'armoires, étant donnés les inconvénients de ce système au point de vue hygiène, mais de simples porte-manteaux où seront suspendus les vêtements, chaque porte-manteau portant un numéro affecté à chaque membre du personnel. Les vestiaires seront fermés cinq minutes avant les heures d'entrée et ouverts après le fonctionnement des sonneries de sortie. […]

  Pendant les heures de fermeture des vestiaires, nul ne pourra y pénétrer sans autorisation de son Chef de Service et sans être accompagné de l'huissier d'étage »[611] (p.4-5)

  Les vestiaires sont donc la première étape dans l'entrée et la sortie. Il s'agit déjà de soumettre l'individu à l'autorité hiérarchique dès son entrée jusqu'à sa sortie ainsi que de marquer la différence entre ceux qui appartiennent la hiérarchie du commun des employés.

- *Les escaliers et ascenseurs* : une fois les vêtements déposés, la différence entre hiérarchie et employés continue d'être marquée :

  « Aux heures d'entrée et de sortie, le **Personnel féminin** est prié d'utiliser uniquement l'escalier intérieur central du bâtiment, situé au voisinage des vestiaires réservés aux Dames.

  Aux mêmes heures, le **Personnel masculin** est, de son côté, prié d'utiliser uniquement l'escalier situé à l'entrée rue de Toul (sauf aux jours et heures de distribution de l'Association d'achats en commun, comme il sera indiqué au règlement spécial concernant ces distributions).

  L'usage du **grand escalier** donnant sur le Square, est rigoureusement **interdit**, sauf pour MM. Les Chefs et Sous-Chefs de Service appelés à se rendre à la Direction.

Il est également interdit, sans autorisation spéciale, d'accéder à la terrasse, aux caves et aux locaux réservés du rez-de-chaussée (notamment garage automobile, archives, cours, accès intérieur à la coopérative, bibliothèque, salle d'exposition etc.).

L'usage des ascenseurs est réservé aux membres du Personnel auxquels aura été délivré à cet effet une autorisation spéciale (en principe Chefs et Sous-Chefs de Service, et personnes âgées ou ayant une infirmité) »[612] (p.5-6).

Comme pour les vestiaires, on note une affectation des escaliers : un pour les hommes et un pour les femmes. De même que la hiérarchie bénéficie d'armoires-vestiaires, elle peut utiliser l'ascenseur. On retrouve donc encore une fois un marquage symbolique de l'espace.

- *Les couloirs* : autre espace inutile, le couloir. Il s'agit de faire en sorte que personne ne s'y trouve sans raison. Aussi, il est précisé :

  « En principe, la circulation dans les couloirs pendant les heures de travail ne doit avoir lieu que pour se rendre aux toilettes et aux salles d'attentes » (p.6)

Autrement dit, quand l'espace n'est pas codifié par une règle (comme pour le vestiaire et l'escalier), l'individu n'a plus de liberté de circuler. Les rapports précédents avaient déjà évoqué cette possibilité de voir les employés circuler sans motif voire perdre leur temps en discutant dans les couloirs ou un autre bureau. Le couloir devient donc avec cette organisation de l'espace l'endroit où l'on ne doit pas se trouver sans motif. Aussi, tout est pensé pour éviter que l'individu ne s'y égare et n'y perde son temps :

- Les surfaces vitrées jouent aussi dans l'autre sens en permettant à tout le monde de voir qui est et qui n'est pas dans le couloir.
- Les WC sont situés au centre des bâtiments de sorte à minimiser les déplacements.
- La réorganisation des services du courrier : le règlement intérieur prévoit l'organisation de la distribution de celui-ci :

  « Cette distribution [NDLA : du courrier] sera faite **par les huissiers d'étage** qui communiqueront entre eux par les monte-lettres mis à leur disposition.

  Dans chaque bureau, **une boîte vitrée** est aménagée à proximité de la porte comprenant une case pour le courrier destiné à quitter le bureau (case inférieure) et une case pour le courrier attendu (case supérieure). Aux heures qui seront fixées par une consigne spéciale, l'huissier

[611] Règlement & Recommandations spéciales du 91 rue de Toul à Nancy (mai 1928). 57752. Archives Pont-à-Mousson.
[612] Règlement & Recommandations spéciales du 91 rue de Toul à Nancy (mai 1928). 57752. Archives Pont-à-Mousson.

d'étage fera la levée des boîtes ainsi aménagées et placera en même temps dans ces boîtes le courrier venant des autres bureaux »[613] (p.7)

- La création de services communs : l'imprimerie, le duplicateur, les fournitures de bureau sont tous confiés à un service spécifique auprès de qui on doit s'adresser (p.8 du règlement de 1928). On comprend dès lors l'origine des maux que Crozier [1971] critiquera dans *Le phénomène bureaucratique* : la triple division (structure, espace et temps). Le bottin est disponible à l'étage, mais il faut consulter les huissiers pour éviter les déplacements (p.8 du règlement de 1928[614]).

Si l'espace est modifié, le temps l'est aussi, mais plus tard. On retrouve un règlement sur l'utilisation du téléphone[615] qui nous rappelle que celui-ci existe. Une publicité de 1937 nous indique l'argument de ventes des téléphones dans les bureaux (publicité accompagnée d'une lettre qui essaie d'argumenter en faveur de l'utilisation de celui-ci). On peut supposer que les publicités cherchent à répondre aux attentes des acheteurs. Voici les arguments que le directeur de D.E.H.O. (Distribution Electrique de l'Heure Officielle) utilise :

> « Votre intérêt est de lutter contre l'augmentation des frais généraux résultant de l'application des nouvelles lois sociales.
>
> Le temps de votre personnel est devenu plus précieux que jamais ; contrôlez-le ! Supprimez les pertes de temps dues à l'inexactitude de l'heure ou à l'absence d'un pointage rigoureux. » (lettre du 31/3/1937)[616]

Ce téléphone qu'on voit apparaître est soumis à un règlement :

> « Quelques règles essentielles pour l'utilisation du téléphone
>
> I – Assurez-vous de l'exactitude du numéro du poste que vous désirez demander.
>
> II – Abstenez-vous, en demandant une communication, de toute parole superflue : la téléphoniste ne dispose que d'un temps restreint pour établir les communications et d'autres collaborateurs attendent.
>
> III – Supportez sans impatience quelques secondes d'attente ; plusieurs appels peuvent être faits simultanément et la téléphoniste ne peut répondre qu'à un poste à la fois.
>
> IV – Parlez clairement, distinctement, sans élever la voix et tenez le combiné verticalement. Articulez nettement. Appuyez sur les consonnes.
>
> V – Répondez sans retard aux appels : soyez empressés envers vos correspondants qui attendent ; vous économiserez ainsi leur temps et le vôtre.

---

[613] Règlement & Recommandations spéciales du 91 rue de Toul à Nancy (mai 1928). 57752. Archives Pont-à-Mousson.
[614] Règlement & Recommandations spéciales du 91 rue de Toul à Nancy (mai 1928). 57752. Archives Pont-à-Mousson.
[615] 57573. Archives Pont-à-Mousson.
[616] 57573. Archives Pont-à-Mousson. Les lois sociales font référence aux lois sur le temps de travail. Cette décision fut vécue par les dirigeants de Pont-à-Mousson comme une intrusion inacceptable dans l'exercice du

VI – Evitez les longues formules de politesse et les paroles inutiles.

VII – Lorsque vous appelez :

la téléphoniste : indiquez-lui tout de suite votre numéro de poste,

un correspondant : dites-lui tout de suite qui vous êtes. Puisque c'est vous qui appelez c'est à vous de vous faire connaître le premier. »[617]

Nous le voyons clairement, un nouvel ordre est mis en place avec un nouveau temps et de nouvelles règles de politesse. Au milieu de ces règles, le temps devient toujours plus productif. Il faut être empressé, ne pas perdre son temps etc. A lire ce texte, nous pouvons observer la naissance d'une nouvelle manière de parler convenablement, la politesse administrative.

Ce nouveau temps a ses exigences strictes et tout le monde y est soumis. En témoigne ce mot de reproche, adressé au capitaine Trémeau par Marcel Paul, le 11 décembre 1934 :

« Quand je suis arrivé aujourd'hui au bureau, il y avait attendant devant la porte du concierge, un employé du service Ostermann (imprimés et fournitures de bureaux). Je lui ai demandé ce qu'il faisait là. Il m'a répondu qu'il attendait la clé pour entrer dans le bureau.

Vous avez tout à fait raison de n'ouvrir le local des fournitures de bureaux qu'au moment où Ostermann arrive, c'est-à-dire vers 8 heures moins ¼ [NDLA : l'heure d'embauche], mais je m'étonne tout de même qu'à 8 heures moins 10, ce bureau n'ait pas été ouvert. Je ne m'explique pas cela »

La réponse date du même jour et cherche à excuser le retard, quelque peu minimisé :

« Hier soir, par suite de l'absence de l'huissier-chef Lereboullet en permission de 2 jours, j'avais enfermé, dans mon bureau, la clé du magasin aux fournitures et devais faire ouvrir ce local à 7h45. M'étant attardé dans ma tournée d'inspection matinale des bureaux, la porte ne fut en effet, ouverte qu'à 7h47, c'est-à-dire avec deux minutes de retard.

J'ai signalé au service Ostermann qu'en pareil cas, l'huissier-concierge pouvait également ouvrir la porte puisqu'il a le double de toutes les clés »[618]

Enfin, la structure même de l'entreprise est affectée. La fonction comptable se subdivise en plusieurs services. A Pont-à-Mousson, le siège est divisé en deux services de comptabilité : d'un côté la comptabilité commerciale et de l'autre la comptabilité générale (cf. document 6). A Péchiney (Cailluet [1995]), le service comptable du siège comprend 47 personnes. Outre le chef comptable et son adjoint, cinq sections sont constituées : la section industrielle qui représente 16 employés, la section commerciale 11 personnes, la section financière avec le même effectif et deux sections marginales (générale avec 3 personnes et

pouvoir patronal. Il n'est donc guère surprenant de constater dans les entreprises une emprise encore plus forte sur les salariés, via des règlements toujours plus stricts.

[617] 57573. Archives Pont-à-Mousson.

[618] Notes de Marcel Paul au capitaine Trémeau et réponse de celui-ci (11 décembre 1934). 41536. Archives Pont-à-Mousson.

centrale pour 4 personnes)[619]. Aux Mines de Courrière, les effectifs du service comptable explosent (vingt-trois employés en 1932) et se séparent dans l'Entre-deux-guerres[620] : un service des titres est créé (trois employés) ainsi qu'une caisse autonome (dix employés). D'autres entreprises comme Berliet (Zimnovitch [1997], p.364) ou Renault (Zimnovitch [1997], p.419-420) mettent en place des services de prix de revient

Certaines entreprises illustrent ce phénomène. Aux mines de Dourges[621] au début des années 1910, on retrouve un service comptable, une caisse et une caisse de retraites. Au niveau de l'Administration Centrale de la Compagnie des Chemins de Fer du Nord[622] (en 1905 comme en 1931), la comptabilité est divisée en plusieurs services. La comptabilité centrale est chargée d'établir les recettes et les dépenses[623]. Trois autres services touchent de près à la comptabilité : le service des retraites, le service des titres et la caisse centrale. Enfin, l'inspection générale de la comptabilité est chargée de superviser l'ensemble[624]. Aux laminoirs et fonderies de Chauny, en 1932[625], nous retrouvons deux services comptables : celui du siège et celui de l'usine. Le second s'occupe explicitement des calculs de prix de revient, ce qui laisse penser que le siège s'occupait de la comptabilité générale.

Dans les banques aussi, on retrouve des spécialisations assez particulières. Au départ, il s'agissait souvent d'une simple transcription de l'organisation du travail ayant cours dans d'autres secteurs ; en témoignent les portraits fleuris de *comptables* que propose Philippe Decroix [1999] en se fondant sur les souvenirs de Gaston Decroix[626] :

> « On citera donc au hasard des descriptions et sans qu'il faille en déduire une quelconque hiérarchie, le fidèle Descamps qui secondait M. Charles Verley-Crouan pour la correspondance, ou Dubois, qui faisait des bordereaux d'escompte, « ce grand maigre qui boitait terriblement et était sujet à d'inquiétantes faiblesses » que l'on soignait dans la cuisine du 42 ; L… perché « dans la tribune réservée aux comptes courants, qui sentait mauvais par lui-même et recueillant en outre l'odeur empestée de ses livres, sans compter celle qui montait des vastes bureaux à la tribune ; c'était le type du rond de cuir, jaune et fielleux, sale et Lillois, qui croyait se faire bien voir en racontant diverses histoires sur les patrons ou sur les clients ; » […] Lemaître au « portefeuille » bientôt remplacé par Debock « autre brave homme qui mourut au poste ; Courtecuisse à la comptabilité qui parlait d'une voix grave et sépulcrale et

[619] Cailluet [1995], p.269-270.
[620] 1994056 0039. Centre des Archives du Monde du Travail (Roubaix).
[621] 1994058 0026. Centre des Archives du Monde du Travail (Roubaix).
[622] 48 AQ 3398. Centre des Archives du Monde du Travail (Roubaix).
[623] En annexe 18, le document précisant en janvier 1931 les attributions de chaque service est reproduit. 48 AQ 3398. Centre des Archives du Monde du Travail (Roubaix).
[624] 48 AQ 3388. Centre des Archives du Monde du Travail (Roubaix).
[625] Dossier *Laminoirs et fonderies de Chauny*. 140 AQ 7. Centre des Archives du Monde du Travail (Roubaix).
[626] Ces souvenirs remontent aux premières années du XX^{e} siècle.

avec un respect un peu agaçant ; […] Delmarre, le caissier « noir de poil qui maniait des billets avec une rapidité vertigineuse » […]. « Un autre Delmarre était caissier à la succursale que possédait la banque sur la Grand'Place ; il était sourd comme un pot et portait perruque et barbe blanche ; la clientèle appréciait son humeur égale et son amabilité » » (p.128).

Dans un second temps, ces fonctions se regroupent dans de véritables services indépendants. Ainsi, au siège de la Caisse commerciale et industrielle de Paris en mars 1931[627], sur 52 employés du siège, cinq sont affectés à la comptabilité, six aux titres, sept aux coupons et un à la caisse. Au Crédit Agricole aussi d'après l'organigramme de 1932, on trouve un service comptable dans le secrétariat, mais de toute évidence, une partie des tâches administratives échappe aux services comptables, puisque dans les affaires financières, existent une section budget, une section avances et une concernant les dépôts (Gueslin [1984], p.191). A la banque de Catalogne en 1932 toujours[628], on distingue le service comptable, les coupons, les recettes, la caisse et les titres. De ces différentes spécificités sectorielles, on peut tirer quelques règles d'organisation :

Facteurs de contingence	Faible	Importante
Complexité des opérations de vente	Centralisation de la caisse Exemple : industrie	Décentralisation de la caisse Exemples : banque, grands magasins
Complexité du processus de production	Déconnexion entre service productif et service comptable Exemples : banque, grands magasins	Division au sein du service comptable entre ceux travaillant près du service comptable et ceux travaillant près du service productif Exemple : industrie
Diversité des opérations comptables	Unicité du service comptable Exemples : industrie, grands magasins	Division du service comptable en une multiplicité de services spécialisés Exemple : banque

Tableau 29 – Facteurs de contingence dans l'organisation comptable

2.3.5. Les fondements de la hiérarchie

La hiérarchie change de fondements. Désormais, les fonctions sont classées implicitement : exercer la fonction de caissier n'a plus le même sens au XVIII^e^ siècle et au XX^e^ siècle et par la suite. La fonction à elle seule exprime le rang, là où auparavant la personnalité suffisait à le signifier.

L'espace exprimait déjà au XVIII^e^ siècle l'importance de l'individu. Les plans de Saint-Gobain au début du XIX^e^ siècle rappellent le marquage symbolique des lieux tout comme ceux des glaceries[629]. La rationalisation n'apporte à ce niveau aucun changement bien

[627] Dossier *Caisse commerciale et industrielle de Paris*. 140 AQ 28. Centre des Archives du Monde du Travail (Roubaix).
[628] Il s'agit probablement d'une banque d'affaires. Dossier *Banque de Catalogne*. 140 AQ 6. Centre des Archives du Monde du Travail (Roubaix).
[629] Cf. chapitre 5, section 1.3.

au contraire. Le chef de bureau est celui qui dispose de la plus grande surface, de l'armoire et qui est isolé des autres employés[630].

Notons aussi le changement dans le sens que prend la proximité. Jusqu'au XVIII^{e} siècle, la proximité ou la distance n'a aucun rapport avec la hiérarchie. Elle renvoie simplement à une identité de pratiques (regroupement de ceux qui font le même travail sur le modèle des corporations). Ceux qui effectuent la même tâche sont regroupés ou à proximité immédiate[631]. Le XIX^{e} siècle modifie progressivement le sens de la proximité physique : elle acquiert désormais un aspect hiérarchique. Travailler près de quelqu'un, c'est être presque au même niveau que lui. La distance apparaît donc comme la manifestation de la hiérarchisation des bureaux comptables, avec la création de bureaux séparés. Enfin, le XX^{e} siècle revient à la proximité mais avec une nouvelle finalité : il faut surveiller l'employé. D'où cette solution assez étrange en apparence (document 7) : le sous-chef doit être proche des employés qu'il dirige pour les surveiller et en même temps il doit être suffisamment éloigné pour rappeler qu'il est leur supérieur hiérarchique.

Parallèlement à la question de l'espace, celle du temps nous révèle aussi la hiérarchie : le temps du chef de bureau n'est pas celui de l'employé ordinaire. Le règlement nous rappelle d'abord qu'il n'est pas soumis aux mêmes contraintes. Il ne subit pas, ou dans une moindre mesure le contrôle du temps ou de l'espace. Mais, dans cette nouvelle organisation, c'est lui qui peut permettre à l'employé d'échapper au temps et à l'espace qu'impose l'employeur en l'autorisant par exemple à s'absenter du bureau. Le fondement de la hiérarchie, c'est aussi avoir ou non ce pouvoir de se soustraire à l'espace et au temps de l'entreprise.

Au sein de la structure, une hiérarchisation des différentes fonctions de l'entreprise apparaît. Dans toutes les entreprises, le chef de la comptabilité exerce une position hiérarchique – plus ou moins explicité – au regard des autres chefs de service. Dans l'industrie, sa position paraît importante mais demeure secondaire par rapport aux responsables de l'exploitation : la carrière de Jules Perrot semble à cet égard ce que l'on peut espérer de mieux. Dans la banque, les perspectives semblent meilleures : les chefs comptables peuvent espérer s'élever dans la hiérarchie en devenant par exemple directeurs d'agence[632].

---

[630] Voir les 3 paragraphes ci-dessus pour les citations attestant de ces faits

[631] Précisons toutefois que dès le XVIII^{e} siècle, le marquage hiérarchique par l'attribution d'espace spécifique semble s'être mis en place dans certaines administrations naissantes comme aux affaires étrangères (Coquery [2000a], p.47). Néanmoins, à ce moment, la confusion entre espace de travail et espace de loisir semble encore de mise (Coquery [2000a], p.48). Le marquage hiérarchique par l'espace pourrait donc n'être une simple transposition du marquage social par l'habitat.

[632] Voir par exemple pour la Société Générale Bonin [2006], p.135-142.

Dans ce chapitre, nous avons mis à jour les nouvelles problématiques qui émergent dans la fonction comptable naissante : l'espace, le temps et la structure. Plus que les réponses apportées, les questions qui se posent dessinent un premier contour de ce qui formera plus tard les théories des organisations.

Parallèlement, la pensée de Fayol et de Taylor qui irrigue la plupart des ouvrages de l'Entre-deux-guerres pèse aussi sur les pratiques des entreprises. Cette conceptualisation se fonde sur une analogie entre l'employé de bureau en général et l'ouvrier : le premier s'apparente au second car lui aussi produit. Il en résulte une similitude de pratiques dans l'espace-temps. En même temps, la structure, c'est-à-dire les contours de la fonction comptable s'affinent : on voit régulièrement la comptabilité figurer dans les organigrammes naissants et en son sein, les services se subdivisent.

Dans la deuxième partie, nous avions insisté sur la cohérence présidant à la technique, au personnel et à l'organisation à l'âge classique (XVIII^{e} et début du XIX^{e} siècle). Il s'agissait alors de représenter : représenter via la technique comptable et représenter le patron via le commis ou le facteur[633]. A l'inverse, l'organisation était laissée à l'appréciation de chacun.

Dans cette partie, nous avons montré comment une nouvelle cohérence s'est construite à partir de la deuxième moitié du XIX^{e} siècle pour former à partir de l'Entre-deux-guerres, ce que nous nommons aujourd'hui la fonction comptable. La cohérence de l'ensemble n'est plus assurée par la représentation. Il s'agit désormais de peser sur l'individu pour s'assurer qu'il effectue ce qu'on attend de lui. Les mêmes éléments qui fonctionnaient auparavant pour représenter changent de fonction. Prenons la technique comptable. Le calcul des frais généraux s'affine avec le temps, permettant aux chefs de service un contrôle accru des pratiques ordinaires des *comptables*. De même, le personnel comptable est-il radicalement modifié. Là où l'on recrutait un individu pour ses qualités propres, une myriade de fonctions comptables apparaît et une notion comme celle de carrière commence à prendre un sens au sein de la fonction. Enfin, le concept d'organisation apparaît donnant une cohérence à l'ensemble : avec un personnel pléthorique et une technique complexe, de nouveaux champs (espace, temps structure) se définissent pour venir peser sur les pratiques quotidiennes.

Cette deuxième période est aussi celle d'un renversement : là où le savoir n'avait qu'une prétention descriptive (au mieux explicative) au XVIII^{e} et au début du XIX^{e} siècle, il a désormais des ambitions normatives. Son rôle est de distinguer ce qui est efficace, de ce qui ne l'est pas (ou plus). Dans cette dernière partie nous avons montré que les pratiques prônées par les auteurs se retrouvent peu à peu dans les entreprises.

[633] Etymologiquement, celui qui agit pour le compte d'un tiers. Voir par exemple Lacombe-Saboly [1998].

Conclusion

« - Un jour, il prit une hache, pour se couper le bras. Il ne réussit qu'à se faire enfermer dans un asile. Sorti de là, savez-vous ce qu'il fit ? Il vendit son dernier lopin de terre et partit. Il devint… je vous le donne en mille.
Les yeux de Cripure brillaient. Il observait Etienne avec une malice de mauvais aloi.
- Vous ne devinez pas ?
- Non, mon sieur.
- Comptable ! s'écria Cripure, en riant aux éclats, mais d'un rire forcé intolérable à lui-même, et qui finit court. Naturellement, ça tourna mal, reprit-il. Sa comptabilité, n'est-ce pas ne devait pas *leur* plaire. Des procès à n'en plus finir. Ensuite, encore l'asile. » (Louis Guilloux, *Le Sang noir*, Folio, p.46)

« Justin soupçonna tout d'un coup que les employés comptables n'étaient peut-être pas la raison de l'univers et son étonnement fut immense » (Marcel Aymé, Aller Retour, Folio, p.9).

1. Les circonstances de la naissance de la fonction comptable

Dans la plupart des ouvrages de théorie des organisations, les auteurs classiques que sont Taylor et Fayol sont enseignés comme point de départ, ce qui tend évidemment à naturaliser leurs pensées. En se limitant d'une part à leurs écrits et en utilisant leur pensée comme un idéal-type permettant d'introduire l'Ecole des Relations Humaines, on néglige le contexte économique, social et culturel dans lequel ces textes ont été publiés. On oublie à quel point les problématiques qu'ils ont pu introduire peuvent aujourd'hui encore être porteuses : réfléchir à l'organisation de l'espace ou du temps en gestion constitue des thématiques assez novatrices.

De façon plus générale, ces deux auteurs ont délimité un nouveau champ de savoir, celui de l'organisation. Dans le cas de la fonction comptable qui nous intéresse ici, c'est justement ce concept qui permet d'en définir la cohérence : organisation du personnel à travers une multitude de fonctions, organisation de l'espace, du temps et de la structure. Cette définition historique met en évidence la difficulté d'une datation précise de la naissance de la fonction comptable : si l'on choisit de se centrer sur la question du nombre de *comptables*, les années 1880 conviennent. Si l'on préfère se concentrer sur la dimension organisationnelle de la fonction, l'Entre-deux-guerres apparaît plus pertinente. En caractérisant de la sorte la naissance de la fonction comptable, il apparaît ainsi qu'elle n'est pas instantanée, même s'il

est vrai que la brusque augmentation du nombre de *comptables* dans les bureaux à la fin du XIX^{e} siècle peut donner une autre impression.

La périodisation permet de répondre à la problématique générale de notre thèse. Si la fonction comptable apparaît, c'est notamment le résultat d'un changement des structures économiques. L'offre de *comptables* a d'abord évolué via l'enseignement de la comptabilité et les associations comptables. Mais la demande s'est aussi amplifiée : la montée des professions d'ingénieurs-conseils, d'experts-comptables, le développement de la presse de gestion ou les innovations techniques ont transformé les attentes patronales. Derrière ces changements qui s'amorcent dans la deuxième moitié du XIX^{e} siècle pour s'épanouir au XX^{e} siècle, on retrouve un même phénomène : l'apparition des savoirs comptables et de gestion. Ils sont indispensables pour fonder la légitimité de la presse spécialisée, des associations et des professions de conseil et d'enseignement. En ce sens, on peut donc lier l'apparition de la fonction comptable à la transformation des savoirs au cours du XIX^{e} siècle : ce savoir devient théorique plutôt que pratique, normatif plutôt que descriptif, un moyen de contrôle plutôt qu'un moyen d'action. Cette rupture s'opère évidemment dans un contexte économique où les faillites et les escroqueries peuvent remettre en cause les pratiques du commerce.

Derrière cette multitude de facteurs qui paraissent s'enchaîner, nous ne voudrions toutefois pas donner le sentiment que l'ensemble n'est qu'une suite d'évènements logiques, les uns entraînant naturellement les autres. Le contexte économique initial (la montée du nombre de faillites et des escroqueries) est interprété par plusieurs auteurs comme la conséquence des manquements dans la gestion des entreprises. Le changement s'amorce parce que quelques auteurs arrivent à imposer l'idée que la gestion peut s'enseigner et donc, qu'elle consiste – au moins partiellement – en une série de règles. De même, en prenant position dans une multitude de lieux (les associations, l'enseignement, les professions libérales, la presse), des personnages très différents (des ministres, des instituteurs, des notables, des journalistes etc.) finissent par modifier radicalement l'organisation comptable car ils transforment durablement les structures de l'économie en imposant la comptabilité comme un savoir indispensable.

Ces constats permettent également de rappeler que le contexte économique n'a pas été oublié dans ce travail. Prenons l'exemple de la conjoncture économique des années 1930, pour nous en expliquer. On pourrait penser a priori que la crise de 1929 aurait entraîné la taylorisation des bureaux. Or, l'exemple de Pont-à-Mousson, longuement développé dans le

chapitre 10, remonte à 1928. Les visites d'usines que fait Pont-à-Mousson en 1924[634] montrent qu'il ne s'agit pas de pratiques isolées. La crise de 1929 a néanmoins pu accélérer certains changements, comme à Saint-Gobain (Meuleau [1992]). Mais plus que la crise, c'est l'interprétation qu'en ont faite la presse et les dirigeants d'entreprise qui déterminent sa signification managériale. Autrement dit, l'idée ici défendue est que la crise de 1929 n'a modifié les pratiques des entreprises que du fait de l'existence d'un savoir suffisamment cohérent et bien implanté pour proposer une relecture concrète de leurs problèmes (lenteurs organisationnelles, frais généraux excessifs etc.) tout en apportant les solutions qui allaient avec (mécanisation, division du travail, réorganisation de l'espace, du temps et de la structure etc.).

Notre thèse, en mettant systématiquement en parallèle les savoirs et les pratiques met aussi en évidence un hiatus : d'un côté des savoirs qui évoluent en permanence. Entre le début du XIX^e^ siècle et les années 1860, la nature, les fondements et les finalités du savoir comptable se transforment. Puis, de nouveaux thèmes comme les feuillets mobiles ou la mécanisation s'imposent au début du XX^e^ siècle montrant la mutation quasi-permanente des savoirs. En cela, les savoirs comptables et de gestion apparaissent comme un moteur des transformations des entreprises. Pourtant derrière ces multiples mutations, c'est le même discours normatif qui s'impose à partir du milieu du XIX^e^ siècle donnant assez rapidement à l'ensemble des auteurs de l'époque une cohérence peu évidente au premier abord. D'un autre côté, les pratiques paraissent s'inscrire dans un temps plus long. Si les auteurs engagent les entreprises à changer, ces dernières – mise à part peut-être dans l'Entre-deux-guerres – semblent très prudentes dans la mise en œuvre des mutations proposées.

Enfin, les difficultés que l'on peut avoir à définir une seule date de rupture ne doivent pas masquer le déplacement des modes d'organisation de la comptabilité que nous avons observé. Au XVIII^e^ siècle, deux modes organisationnels apparaissent : confier la comptabilité à un spécialiste de celle-ci, le teneur de livres, ou associer les responsabilités de production et de comptabilité. Un point commun les unit néanmoins : la proximité existant entre le *comptable* et son patron. Dans l'Entre-deux-guerres, il subsiste toujours deux modes organisationnels : la délégation de la tenue des comptes à un spécialiste – qui se nomme désormais le comptable ou l'expert-comptable – et la fonction comptable sur laquelle nous nous sommes largement appesantie. Nous pouvons résumer ce changement dans un schéma :

---

[634] Cf. annexe 15.

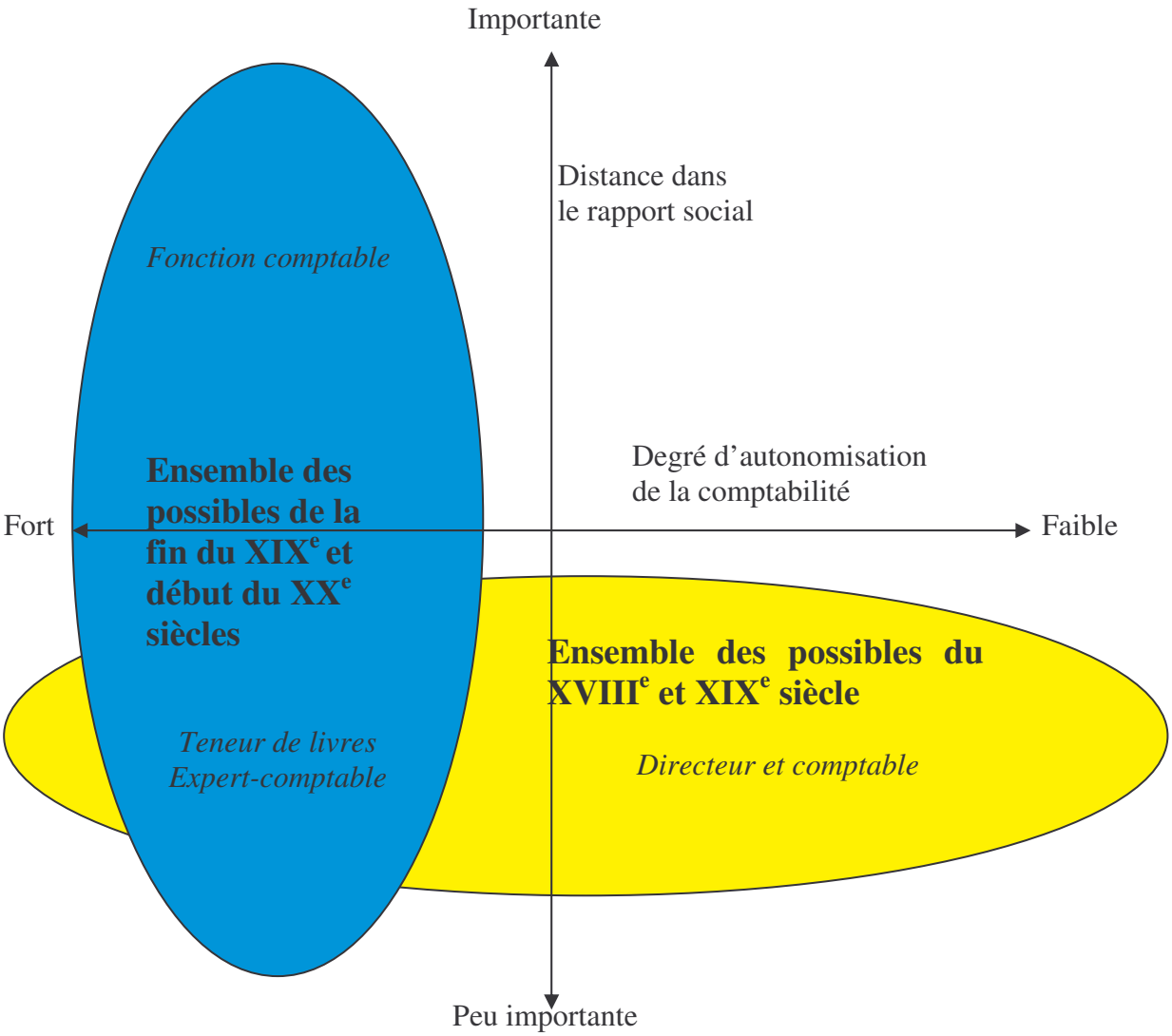


Schéma 2 – Modes d'organisation de la comptabilité

Ce schéma permet de mettre en évidence les épistémés : celle de l'âge classique définit un ensemble des possibles qui a pour dénominateur commun la proximité. La diversité des pratiques s'exprime selon un autre axe : la liberté laissée ou non de confier la comptabilité à un spécialiste. A l'inverse, l'épistémé de l'âge moderne se construit autour de l'autonomisation de la comptabilité : seul le spécialiste tient désormais les comptes. Les pratiques selon l'autre axe : la distance dans le rapport hiérarchique permet de définir l'ensemble des possibles.

Ceci nous permet de replacer les théories de la contingence : elles définissent l'ensemble des possibles à une époque donnée. En cela, elles apportent un éclairage sur les pratiques des entreprises. Mais, pour comprendre les contours de cet ensemble des possibles, il faut procéder à une analyse historique en profondeur.

2. Apports et limites de la thèse

2.1. Apports de la thèse

2.1.1. Apports théoriques

Le premier apport tient dans le sujet même de la thèse : il s'agit en effet de la généalogie d'une idée – l'organisation – et de sa mise en œuvre dans les entreprises. L'idée d'organisation est tellement utilisée dans les sciences de gestion aujourd'hui qu'elle paraît aller de soi. Or, nous avons mis en évidence que cette idée était historiquement datée tout en explorant les conséquences que son apparition emportait avec elle.

De plus, au lieu de nous concentrer sur la technique comptable, nous avons essayé de nous centrer sur le contexte dans lequel la comptabilité est produite. Cet angle d'attaque nous a semblé original et a permis de mettre en évidence des dimensions comme l'espace ou le temps qui sont traditionnellement assez peu étudiés par les sciences de gestion.

Le troisième apport tient dans une relecture de la pensée de Taylor et de Fayol, notamment via leurs disciples de l'Entre-deux-guerres. Depuis plus d'une trentaine d'années, la critique du modèle taylorien rend le chercheur assez méfiant envers ce mode d'organisation. Les travaux portant sur des entreprises qui s'assument explicitement comme tayloriennes sont relativement rares. Dans ces conditions, notre travail constitue un exemple de taylorisme dans une fonction où la mise en place de ces idées n'apparaît pas, a priori, comme évidente. De même, ce travail illustre concrètement comment une division du travail peut se mettre en place dans les entreprises.

Nous avons également montré que les changements techniques ne sont pas des évènements arrivant par hasard et modifiant simplement l'organisation. La mécanisation a été rendue possible par une division du travail séparant clairement les différentes fonctions de teneur de livres et de comptable. Aussi, serait-il intéressant d'interroger aujourd'hui la mise en place des ERP non tant au regard des conséquences que sur les circonstances de sa mise en place. C'est en effet aussi en amont que l'on peut déceler les éventuels changements dans les raisons poussant à adopter telle ou telle technique.

Si cette thèse a mis en opposition deux moments, des éléments conservent une troublante stabilité. Il en va ainsi des attentes patronales envers les *comptables* qui paraissent se résumer à la loyauté et à la compétence. Si les modalités concrètes d'évaluation ont évolué, la permanence des attentes nous amène à nous demander dans quelle mesure celles-ci ne sont pas généralisables à la période actuelle et éventuellement à l'ensemble des salariés.

Un dernier point ressort de ce travail : l'histoire que nous avons écrite est celle d'un éloignement progressif de la fonction comptable du cœur de la gestion de l'entreprise. Au XVIII^{e} siècle, les activités comptables ont encore des contours incertains. Mais, ce relatif flou organisationnel permettait aussi aux teneurs de livres de remplacer les négociants pendant leurs absences, leur conférant une place non négligeable dans la hiérarchie du négoce. Le teneur de livres est alors un personnage d'importance. Deux siècles plus tard, la fonction comptable est au contraire clairement définie. Les expéditionnaires, secrétaires et autres employés de bureau ont désormais d'autres attributions : le service commercial, le service du personnel etc. La division et la mécanisation du travail n'ont pas seulement contribué à rationaliser l'entreprise, ils ont aussi éloigné de leur direction les *comptables*. D'autres fonctions de l'entreprise vont se substituer à la comptabilité pour apporter une autre expertise sur la gestion de l'entreprise : le marketing, la stratégie, les ressources humaines etc. La comptabilité se retrouve comme un service fonctionnel parmi d'autres à partir du début du XX^{e} siècle. La connaissance que l'on en a progressant et le travail se divisant, la fonction perd une partie de l'aura dont elle bénéficiait précédemment. La connaissance comptable devenant plus familière, ceux qui accomplissent cette tâche ont perdu leur prestige. De façon plus générale, on pourrait se demander dans quelle mesure la standardisation des tâches de bureau ne coïncide pas avec l'éloignement des fonctions concernées de la direction de l'entreprise.

2.1.2. Apports épistémologiques

D'un point de vue épistémologique, notre travail revient également sur les fondements épistémologiques des sciences de gestion. Depuis une vingtaine d'années, de nombreux ouvrages et articles se sont interrogés sur ces fondements (voir par exemple Martinet [1990] ou David, Hatchuel et Laufer [2002]). En montrant l'ambiguïté de la nature, des fondements et des finalités du savoir comptable et de gestion, il nous semble avoir replacé ces questions épistémologiques dans une perspective historique. Si l'on s'en tient à la vision ontologique, les savoirs descriptifs et normatifs postulent tous deux l'existence d'une réalité et en cela, on peut les rapprocher des positivistes actuels. Mais, si l'on s'intéresse à la nature du savoir, on retrouve les oppositions : là où les positivistes cherchent à découvrir des chaînes de causalités, les auteurs comptables de l'âge classique prétendaient eux refléter les pratiques de leur temps. Et là où les constructivistes cherchent aujourd'hui à développer des savoirs actionnables, les auteurs du début du XX^{e} siècle prétendent offrir à leur lecteur des règles immédiatement utilisables. Sans pratiquer une assimilation abusive, une partie des termes du débat qui agite aujourd'hui les sciences de gestion ne fait que reprendre ceux du XIX^{e} siècle.

2.2. Limites de la thèse

Comme toute recherche, cette thèse présente un certain nombre de limites. La première nous paraît liée au choix de la période. Nous avons certes pu travailler sur des sources riches qui seraient difficilement accessibles dans le cadre d'une étude sur les pratiques actuelles (les séries de prix de revient à Saint-Gobain ou à Pont-à-Mousson). Néanmoins, nous avons dû nous en tenir aux archives, ne pouvant réaliser d'entretiens pour approfondir certains points ou tout simplement pour confirmer ou infirmer nos conclusions.

Les archives se sont aussi avérées très disparates. Au XVIII^{e} siècle par exemple, les informations sont assez rares essentiellement pour deux raisons: la conservation des archives est évidemment plus problématique que pour la période de l'Entre-deux-guerres. Il ne faut pas oublier non plus qu'entre une fonction comptable qui emploie plusieurs centaines de personnes et un teneur de livres assisté de quelques commis, les traces laissées sont presque par nature inégales. Nos deuxième et quatrième parties le reflètent au moins partiellement quant à leurs longueurs respectives.

Une deuxième limite tient évidemment au relatif désintérêt que nous avons pu porter à la technique comptable en elle-même. La pluralité et la qualité des thèses sur ce thème (Nikitin [1992], Lemarchand [1993], Zimnovitch [1997] et Praquin [2003]) nous ont incité à ne pas nous y attarder alors que dans le même temps, les dimensions organisationnelles y sont moins présentes, ce qui nous conforté dans notre choix.

Une troisième limite tient au postulat de cette thèse : il y aurait dans les modes d'organisation de la comptabilité des constantes à un moment donné. Nous avons essayé dans notre développement de mettre l'accent sur celles-ci : l'articulation des fonctions comptables entre elles, la montée de la préoccupation de l'organisation etc. Néanmoins, cette cohérence n'est, en partie au moins, qu'apparente. Chaque entreprise a en effet sa propre histoire et donc sa propre culture qui pèse sur l'ensemble de ses pratiques. C'est d'ailleurs sur ce postulat que se fonde l'histoire des entreprises. Plusieurs travaux de recherches (par exemple, Fridenson [1972], Baudant [1980] et Daviet [1988] pour n'en citer que quelques uns) ont pu montrer la pertinence de cette démarche en mettant en évidence les spécificités des entreprises que nous avons eu tendance à gommer dans nos développements.

3. En guise d'ouverture : les usages sociaux du passé en gestion

Au terme de cette thèse en sciences de gestion, nous voudrions essayer de revenir sur un point, le rapport au passé qu'entretient tout travail de gestion. Il existe en effet une idée reçue en gestion pas toujours clairement formulée : d'un côté, il y aurait les historiens de la gestion et, de l'autre, ceux qui travaillent sur le présent. Cette distinction rappelle le constat que dressait Marc Bloch il y a plus de cinquante ans :

> « Ils conçoivent la connaissance de ce qu'ils appellent le présent comme presque absolument détachée du passé. […] Prise à la lettre, elle serait, proprement, impensable. Qu'est-ce en effet que le présent ? Dans l'infini de la durée, un point minuscule et qui sans cesse se dérobe ; un instant qui meurt aussitôt né » (Bloch [2006], p.873)

Tout travail de gestion porte donc en lui-même un rapport au passé[635]. Le point sur lequel nous voudrions revenir ici est l'articulation entre les idées défendues dans un ouvrage ou un article d'une part et la vision du passé d'autre part. Ce dernier est fréquemment utilisé comme un moyen comme une source de légitimité du discours. On parle ainsi souvent de la dégradation (ou de l'amélioration) de la conjoncture pour justifier tel ou tel choix. S'y intéresser ne relève pas simplement de la curiosité intellectuelle, mais constitue aussi un moyen d'apprécier la pertinence des discours portés sur la gestion depuis plus de trois cents ans. Il s'inscrit de plus dans les préoccupations historiques actuelles où l'on s'interroge sur le décalage pouvant exister entre les discours sur le passé et l'histoire écrite par les historiens (Delacroix, Dosse et Garcia [2007], p.548-552). Comme pour l'organisation de la comptabilité où nous avons opposé deux épistémés, on retrouve deux conceptions du passé qui les accompagnent.

Ainsi, quand Bernard d'Hénouville[636] explique en 1709 pourquoi tout *comptable* doit rendre compte, il fait certes référence à l'ordonnance de 1667, mais également à un passé lointain : des évangiles de Saint-Luc et Saint-Mathieu au juriste de Saint-Louis, le passé est convoqué dans la démonstration pour montrer la justesse du propos. La recherche des origines d'une pratique semble avoir une fonction légitimatrice du discours, comme si l'auteur voulait

---

[635] Eric Hobsbawm [2006] propose une analyse très intéressante de ces usages sociaux qu'il dénomme par « tradition ». Il s'agit ici d'en proposer une analyse dans le cas de la pensée de la gestion. Il conclut : « l'étude de l'invention de la tradition est interdisciplinaire. C'est un champ d'étude qui rassemble aussi bien les historiens, les anthropologues sociaux que toute une variété d'autres chercheurs en sciences humaines, et qui ne peut être convenablement poursuivi sans une telle collaboration » (p.25). C'est évidemment dans cette filiation que nous cherchons à nous placer ici.

[636] Les citations attestant notre propos figurent au chapitre 4, section 2.

nous dire : on agit ainsi depuis tellement longtemps que le comportement adéquat ne peut être différent. L'histoire qui s'écrit aux XVII^{e} et XVIII^{e} siècles a donc une double fonction :

- une fonction explicite, l'histoire justifiant les pratiques : elle tient en quelque sorte une fonction que nous rattacherions aujourd'hui à la sociologie. L'histoire explique voire justifie les comportements observés ;
- une fonction implicite, celle de la conservation: en s'intéressant à l'histoire pour expliquer des pratiques, elle invite ses contemporains à se méfier des changements et plus généralement de toutes formes d'innovations. Ces dernières sont en effet suspectées : la nouveauté apparaît dangereuse et nombreux sont les auteurs à se prévaloir des usages du commerce ou à flatter l'expérience pour promouvoir leurs méthodes (Ricard [1724] ou Rodriguès [1810]). Dans ces conditions, l'usage de l'histoire conduit à un certain conservatisme.

Evidemment, ce recours à l'histoire pour légitimer un discours ou des pratiques dépasse le champ restreint de la gestion. Caroline Callard [2007] a ainsi montré l'importance de l'absence de l'histoire à Florence au XVII^{e} siècle : cet oubli cache en fait des préoccupations politiques et la volonté de masquer les origines républicaines des patriciens. Ne pas écrire l'histoire est un moyen aussi de préserver la légitimité du pouvoir. L'histoire et la légitimité se confondent donc aux XVII^{e} et XVIII^{e} siècles. Cette place centrale de l'histoire au XVIII^{e} siècle est d'ailleurs clairement reconnue par les historiens :

> « Il faut bien le reconnaître, l'histoire est une discipline reine au XVIII^{e} siècle » (Guicciardi [1980], p.3)

C'est justement ce conservatisme qui sera critiqué par nombre d'auteurs du XIX^{e} siècle. Là où l'on vantait l'expérience d'habiles commerçants acquise au fur et à mesure des années, il n'est désormais plus question que de routines archaïques relevant de personnages bornés. Nous avons montré comment ce changement pouvait s'accorder avec une rupture dans les fondements, la nature et les usages du savoir. Cette rupture touche aussi l'histoire : on ne peut plus écrire une histoire sociologisante qui rechercherait dans le passé les justifications des pratiques actuelles. Au contraire, l'histoire doit désormais permettre de séparer clairement le présent du passé.

Pour illustrer cette nouvelle pratique, citons deux exemples parmi d'autres. D'abord celui de Mezières [1835] qui ne craint pas d'écrire :

> « le temps où les gros bénéfices couvraient les petites erreurs n'existe plus : maintenant, il faut de l'ordre, de l'économie et de l'intelligence pour réussir dans les entreprises commerciales. » (préface, p.IV)

Le constat apparaît discutable si l'on reprend les reconstitutions économétriques de Lévy-Leboyer et Bourguignon [1985] pour le XIX^{e} siècle (p.318). Le cas est similaire pour Delbousquet [1912] qui met en avant la concurrence :

> « A notre époque où la concurrence, réduisant de plus en plus la marge des bénéfices, oblige à serrer les contrôles pour empêcher les fuites, et à savoir où l'on va, ce besoin d'informations permanentes est vivement senti par les chefs d'entreprises soucieux de ne pas marcher à l'aventure » (p.1).

Les travaux d'Asselain [1984] nuancent le constat :

> « la hausse des profits, au contraire, prend des proportions exceptionnelles : le sommet atteint vers 1913 dépasse tous les maximums précédents » (t.I, p.177).

On pourrait ainsi multiplier les exemples, la construction de l'argumentation paraîtrait étrangement similaire : on part d'un constat sur une situation qui ne ferait qu'empirer pour justifier un changement présenté comme une réponse nécessaire. Ce qui nous importe est la fonction que le passé remplit dans l'argumentation. Il vient à l'appui ou en contradiction de tel ou tel argument. La difficulté de ces discours ne tient pas tant à l'interprétation qu'elle propose, mais plutôt à la distorsion des faits qu'elle induit en négligeant tout travail de terrain. Il s'agit en quelque sorte d'une relecture systématique du passé qui est là pour légitimer une argumentation. D'où, nous semble-t-il, l'importance d'un travail historique en gestion.

Plus précisément, cette histoire remplit deux fonctions à travers ces discours :

- une fonction explicite, qui montre la nécessité du changement. Il s'agit d'abord de reprendre le raisonnement de l'époque précédente pour souligner que les pratiques anciennes ne sont plus forcément les mieux adaptées. Elles ne peuvent plus servir de références aux pratiques actuelles. L'ouvrage de Léautey et Guilbault [1889] illustre cette tendance : il commence par reprendre l'ensemble des définitions des mots comptabilité et tenue des livres de ces prédécesseurs pour mieux montrer leurs limites. La conclusion est simple : il faut proposer une nouvelle définition qui cadre avec les prétentions de ce nouveau savoir. Le passé constitue donc un exemple contre lequel doit se construire la modernité. Cette pratique de l'histoire s'avère là aussi très instrumentale : au XVIII^{e} siècle, il s'agissait de défendre des pratiques ancestrales, en les justifiant au moyen de l'histoire. Désormais, l'histoire telle que la font Léautey et Guilbault et leurs successeurs consiste à confronter des pratiques, parfois anciennes, avec les exigences de la modernité ;
- une fonction implicite, celle de distinguer la modernité des archaïsmes à travers l'histoire. En instituant une distance très critique vis-à-vis du passé, nombre d'auteurs vont suivre Léautey et Guilbault dans leur rapport au passé : ce dernier

n'est plus perçu que comme une routine dont il faut se défaire à tout prix. Cette évidence est parfois clairement affirmée, mais demeure le plus souvent implicite. Ce raisonnement s'appuie sur la nécessité d'un changement dans les pratiques par la radicale nouveauté du contexte. D'une façon pas toujours très subtile, des auteurs aujourd'hui oubliés rivalisent d'adjectifs pour montrer à quel point la situation de ce jour diffère de celle de la veille. Certains auteurs réinventent totalement un passé simplement pour appuyer leur thèse.

Dans le cas de l'histoire de la fonction comptable, nous avons aussi retrouvé des discours sur le passé comme celui-ci de Jules Bauzin [1921] :

> « Dans ces temps déjà reculés de l'histoire industrielle, le comptable était bien peu de chose. Les comptes étaient tenus par un membre de la famille, on se contentait d'un minimum d'écritures. […]
>
> Mais peu à peu la concurrence se développa. Les besoins de la clientèle s'accrurent, celle-ci devint plus exigeante. Quelques commerçants plus exigeants et moins routiniers que les autres cherchèrent à augmenter leur chiffre d'affaires et pour cela à vendre moins cher que les confrères. Mais il fallait étudier et serrer le prix de revient de la marchandise.
>
> Le rôle du comptable, si effacé jusqu'alors, prit de l'importance. On se rendit compte qu'il ne suffisait pas de calculer le coût de la marchandise d'après la facture du fournisseur, mais que les frais de l'entreprise, qui devenaient de plus en plus élevés, prenaient une part de plus en plus grande dans le prix de revient. Et le commerçant accorda dès lors un peu plus de considération à son comptable qui, somme toute, lui établissait son prix de revient et pouvait lui dire ce qu'il gagnait sur une affaire » (p.425)

Dans cet extrait, on ressent les difficultés d'une histoire réécrite pour les besoins du présent : le fait de confier à un membre de sa famille les comptes à tenir n'est pas une marque de désintérêt bien au contraire. Elle traduit aussi le manque de teneurs de livres au XVIII^{e} siècle. La considération croissante que le commerçant accorda au *comptable* est difficilement décelable d'après les archives sur lesquels nous avons travaillé : les salaires des *comptables* n'augmentent pas plus que les autres. Enfin, en parlant de « commerçants plus exigeants et moins routiniers », l'auteur oublie de s'interroger sur les causes de ce changement : pourquoi, à ce moment précis, les commerçants deviendraient-ils subitement « plus exigeants et moins routiniers » ?

De cet écart entre les discours sur un passé convoqué comme preuve décisive d'une argumentation actuelle et le travail historique effectué en archives, nous paraît donc ressortir tout l'intérêt de travaux de terrain mettant en question la réalité des pratiques et des savoirs de gestion d'autrefois.

Ces réflexions sont aussi l'occasion de nous interroger sur la finalité des connaissances que nous avons essayées de produire dans cette thèse. En écrivant cette histoire en 2008, nous sommes évidemment prisonnier de notre époque et du jugement qu'elle porte plus ou moins implicitement sur son passé. Nous avons donc essayé de naviguer entre deux écueils. D'une part, il s'agissait d'éviter d'écrire une thèse à charge contre le taylorisme du début du XX^{e} siècle en mettant notamment en exergue des aspects plus méconnus de celui-ci (l'organisation de l'espace et du temps). D'autre part, il fallait se méfier du parallèle pouvant exister entre l'organisation comptable du XVIII^{e} siècle et ce que nous appellerions aujourd'hui des adhocraties (Mintzberg [1982]). Il s'agissait donc de montrer les limites de ces organisations souples vers laquelle une certaine vulgate managériale aurait tendance à nous pousser instinctivement.

ETAT DES SOURCES

« Il faut bien couvrir le vice d'une apparence agréable, autrement il ne plairait pas » (Alain-René Le Sage, *Le Diable boiteux*, Folio classique, p.36).

Sources de première main

Archives Nationales (Centre des Archives du Monde du Travail)

48 AQ 3388. Traitements, salaires et avantages de la Compagnie de Chemins de Fer du Nord (1855-1937).

48 AQ 3398. Organisation des services du chemin de fer du Nord (janvier 1931).

59 AQ 902. Site de Champagnac à Decazeville (1876).

77 AQ 133. Registres du personnel de la Compagnie de Chemins de Fer de Saint-Rambert à Grenoble (1853-1864).

140 AQ 1 à 140 AQ 40 : dossier de l'expert-comptable Lavoissier (1898-1965).

1994045 0005. Etat nominatif du personnel au 1er janvier 1931 aux Mines du Boulonnais.

1994050 00127 et 1994050 0135. Etat nominatif du personnel aux Mines de Bruay (fin du XIXe siècle – 1939).

1994055 0077. Personnel du secrétariat aux Mines de Lens (1887-1921).

1994056 0039. Etat nominatif du personnel aux Mines de Courrières en 1902.

1994058 0026. Etat nominatif du personnel aux Mines de Dourges au début des années 1910.

1995060 1327. Etat du personnel de l'Administration Centrale de la Compagnie de Suez à Paris (1860 – 1861).

Archives Départementales du Cher (18)

34 U 68. Dossier de faillite Guélin.

Archives Départementales du Doubs (25)

28 J. Forges d'Audincourt. Règlement du 20 décembre 1824[637].

Archives Départementales d'Indre-et-Loire (37)

48 J 272. Société des Tanneries Françaises. Etat du personnel de 1939.

3U2 436 : dossiers de faillites dans le ressort du tribunal de Loches (1869-1874).

3U3 302 à 3U3 306. Archives du Tribunal de Tours (1842-1935).

Archives Départementales de l'Isère (38)

94 J 337. Forges d'Allevard. Règlement (période 1831-1834).

Archives départementales de la Loire (42)

15J2131. Compagnie des mines de la Loire. Règlement de juin 1820.

Archives municipales de la ville de Briare

Recensements de 1896, 1901, 1906, 1911.

---

[637] L'auteur tient à remercier Yannick Lemarchand pour lui avoir permis de consulter les notes et photocopies effectuées aux archives départementales du Doubs, de l'Isère et de la Loire.

Musée des émaux et de la mosaïque de Briare

Photographies des employés

Plan des bâtiments administratifs (1879)

Archives Saint-Gobain (Blois)

1B1. Procès-verbaux des délibérations des Assemblées Générales des actionnaires. Registres (1831-1837)

2B1. Procès-verbaux des délibérations du Conseil d'Administration. Registres (1858-1860).

2B6. Procès-verbaux des délibérations du Conseil d'Administration. Registres (1874-1876).

4B5. Procès-verbaux des délibérations du Conseil d'Administration. Registres (1831-1832).

4B6. Procès-verbaux des délibérations du Conseil d'Administration. Registres (1832-1834).

4B19. Procès-verbaux des délibérations du Conseil d'Administration. Registres (1856-1858).

4B41 à 4B98. Rapport sur le prix de revient pour le Conseil d'Administration (1864-1906).

1L1 à 1L41. Personnel Etat de paiements des officiers et commis des divers établissements (1774-1912)

AA 20[6]. Organisation comptable à Saint-Quirin (1830).

AA 21[4]. Liste des employés à Saint-Quirin (1849).

AA 42[5]. Organisation au début du XIX[e] siècle.

C4-2. Règlements intérieurs et règlements généraux (XVIII[e] siècle – 1859)

C4-3. Organisation générale de la Compagnie (1763-1811)

C 4-4. Organisation particulière des services (XVIII[e] – XIX[e] siècle)

C4-5. Inventaires des archives (1643-1954)

C 216. Rapport sur l'organisation de la comptabilité d'Hector Biver (1859).

CSG Hist 000029 000147. Fichier individuel des employés dans les glaceries en 1935.

CSG Hist 000029 000148. Fichier individuel des employés dans les Produits Chimiques en 1935.

CSG Hist 000029 000149. Fichier individuel des employés à l'Administration Centrale en 1935.

CSG Hist 00055/01. Constat des dommages de guerre (1940-1959).

CSG Hist 00077 028. Réorganisation de la comptabilité (1938-1939).

Hist 00068/073. Circulaire de comptabilité (1872).

Hist C-3/3-2. Plan de la glacerie de Montluçon (1936).

Plan 20. Plan des usines de produits chimiques (1929-1934).

Plan C7-1 et C7-2. Plan des glaceries (1868-1913).

Archives Pont-à-Mousson (Blois)

63 : direction général : Marcel Paul, comptabilité (1914-1931).

6 679 : cours de comptabilité à Pont-à-Mousson (1914).

18 858 : direction général : Marcel Paul, relevés mensuels de frais généraux (1919-1924).

25 496 : direction générale : Henri Cavallier (1919-1933).

27 793 : grèves (1905-1936).

27 801 : direction générale : Camille Cavallier (1906-1925).

27 802 : direction générale : Camille Cavallier (1917-1925).
36 489 : secrétariat général : travail (1925-1928).
36 534 : secrétariat général : nouveaux bureaux (1926-1928).
36 536 : secrétariat général : nouveaux bureaux (1926-1927).
36 538 : secrétariat général : nouveaux bureaux (1928-1929).
36 539 : secrétariat général : nouveaux bureaux (1926-1928).
36 540 : secrétariat général : nouveaux bureaux (1913-1928).
36 541 : secrétariat général : nouveaux bureaux (1926-1928).
36 542 : secrétariat général : nouveaux bureaux (1918-1927).
36 549 : secrétariat général : documentations (1924-1925).
36 599 : secrétariat général : immeubles à Paris (1922-1933).
41 535 : direction générale : Marcel Paul (1919-1934).
41 536 : direction générale : Marcel Paul (1911-1937).
41 595 : direction générale : Marcel Paul (1914-1939).
41 723 : direction générale : Marcel Paul (1901-1918).
51 291 : service du personnel : notes des chefs sur les collaborateurs par service (1907-1913).
51 292 : service du personnel : renseignements par services (1909-1913).
57 572 : secrétariat général : André Grandpierre (1928-1938).
57 573 : secrétariat général : André Grandpierre (1930-1939).

Archives du Groupe Altadis (Fleury-les-Aubrais)

45 J 319, 66 J 59, 66 J 93, 66 J 94, 66 J 109, 66 J 115, 66 J 125, 66 J 136, 66 J 142, 66 J 150, 66 J 151, 66 J 152, 66 J 156, 66 J 161, 66 J 179. Dossiers de personnel (XIX^{e} – XX^{e} siècle).
100 J 94. Plans de la manufacture du Havre (XIX^{e} – 1936).
100 J 100 et 100 J 112. Plans de la manufacture de Toulouse (1936 – 1938).
100 J 132. Plan de la manufacture de Dijon (1881).
100 J 162Bis. Plans de la manufacture de Dieppe (1913 – 1933).

Périodiques :

Amicale des employés de banque et de bureaux de Laval. Cote BNF JO 74401.
Association amicale de secours des employés du Comptoir National d'Escompte de Paris (1926-1936). Cote BNF 8-WZ-5909.
Association amicale des comptables et employés de Fécamp (1911). Cote BNF JO-80343.
Association amicale des employés de commerce et d'industrie de Bayonne (1899-1909). Cote BNF 4-R-1602.
Association angevine des comptables (1930). Cote BNF JO-74311.
Association des comptables d'Angers et du département de Maine et Loire (1930). Cote BNF JO-70603.
Association des comptables de Toulouse (1923-1936). Cote BNF JO-66325.
Association des employés de commerce et d'industrie du pays de Montbéliard
Association havraise de comptables (1931). Cote BNF JO-69082.
Association syndicale des comptables et employés de commerce de Dijon et du département (1902-1906). Cote BNF 8-JO-6111.
Bulletin de l'association amicale des employés du Crédit Foncier (1911-1914). Cote BNF JO-60379.

Bulletin de l'association amicale et professionnelle des commis et comptables de Périgueux (1923). Cote BNF JO-71960.

Bulletin de l'association des comptables de Saint-Brieuc et des Côtes du Nord (1932). Cote BNF JO-57636.

Bulletin de la section valenciennoise de la Société Académique de Comptabilité. Cote BNF 8-V-13856 (1884-1897) et JO-58145 (1906-1912).

Bulletin de la Société d'études comptables de Nice et de la région (1927-1939). Cote BNF JO-73256.

Bulletin mensuel de l'association des professionnels comptables de Clermont-Ferrand et du Puy-de-Dôme (1930). Cote BNF JO-74822.

Bulletin officiel de l'association professionnelle des comptables du Roussillon (1935-1937). Archives départementales des Pyrénées-Orientales. Cote 623 PER 1.

Bulletin officiel de la chambre des comptables du département de la Seine (1890-1894). Cote BNF MFICHE 4-V-4052.

Bulletin trimestriel de l'association amicale des comptables et teneurs de livres de Troyes. Cote BNF MFICHE 8-R-16924.

Bulletin trimestriel de l'association régionale de Comptables (1928-1939). Médiathèque de Roubaix.

Experta (1925-1936 et 1947-1952). Cote BNF JO-72877.

France-comptable (1926-1938). Cote BNF JO-68625.

L'employé d'Alsace et de Lorraine (1919-1940). Cote BNF JO-67926.

La comptabilité et les affaires (1920-1953). Cote BNF JO-72423.

La tribune comptable (1931-1939). Cote BNF JO-76916.

La voix de l'employé privé (1933-1938). Cote BNF JO-77195

Le comptable (1879-1880). Cote BNF 4-V-1183.

Mon bureau (1909-1932). Cote BNF JO-65178.

Revue commerciale et industrielle de la Société Académique de Comptabilité. Cote BNF MFICHE 8-V-9850 (1886).

Revue des sciences commerciales (1908-1910). Cote BNF JO-70586.

Revue trimestrielle de l'association des comptables de la Région Est (1932-1934). Cote BNF JO-64904.

Ouvrages et articles

ABOUT M. (1873), *Guide-registre de comptabilité agricole*, Nancy.

ACADEMIE FRANCOISE (1694), *Dictionnaire de l'Académie Françoise dédié au Roy, Tome Premier A-L*, Paris.

ANDOYER M.J. (1896), *Traité théorique et pratique de comptabilité commerciale*, Paris, Belin Frères.

ANDOYER J. (1898), *Cours de comptabilité commerciale, industrielle et agricole*, Paris, Librairie classique Eugène Belin.

ANDRE J. (1636), *Traité des comptes en parties doubles, composé d'une instruction pratique pour tenir en bon ordre les comptes de toutes sortes de négociations*, Paris.

ANONYME (1824), *Tenue des livres en parties doubles*, Le Havre.

ANONYME (1825), *La comptabilité*, Lyon, Boursy.

ANONYME (1874), *Annales d'un comptable lillois*, Brochure.

ANONYME (1879), « Une triste réalité », *Le comptable*, 16 novembre 1879, p.24-26.

ANONYME (1909a), « Vos soucis sont les nôtres », *Mon bureau*, n°4, octobre 1909, p.51.

ANONYME (1909b), « Routine et inertie ou progrès ? », *Mon bureau*, n°4, octobre 1909, p.56.

ANONYME (1910), « Ceux qu'il faut combattre », *Le réveil du comptable*, avril 1910, p.4.

ANONYME (1922), « L'hygiène au bureau », *La revue du bureau*, n°137, p.311-312.
ANONYME (1927a), « Les comptables et l'U.N.G.C. », *France-comptable*, n°9, janvier 1927, p.4-6.
ANONYME (1927b), « L'éclairage des bureaux », *La revue du bureau*, n°197, p.376
ANONYME (1928), « L'éclairage des bureaux », *La revue du bureau*, n°213, p.786.
ARNAUD V. (1849), *Association des comptables-rédacteurs de Paris. Prospectus*, Paris.
AUGIER C.-M. (1886), *Traité de comptabilité commerciale et industrielle*, Paris, Librairie Marescq Aîné.
AVRIL J.-B. (1847), *Principes généraux de comptabilité, application de ces principes à l'agriculture dans un domaine de 53 hectares pendant l'année 1845*, Nevers, Fay.
AYME M. (1983), *Aller retour*, Paris, Gallimard, collection Folio, réédition.
B**** (De) F. M. J. (1805), *Essai sur la comptabilité commerciale*, Paris, Libraires Labitte et Lefebvre.
BAHIER J.-L. (1850), *Manuel de comptabilité agricole à l'usage des fermes-écoles et des écoles primaires*, Saint-Brieuc, Imprimerie-librairie de L. Prud'homme.
BAILLODS F. (1882), *Comptabilité de contrôle en partie double*, Paris.
BALZAC (DE) H. (1970), *La Maison du Chat-qui-pelote et autres Scènes de la vie privée*, Paris, Gallimard, collection Folio classique, réédition.
BALZAC (DE) H. (1975), *César Birroteau*, Paris, Gallimard, collection Folio, réédition.
BALZAC (DE) H. (1989), *La Maison Nucingen Melmoth réconcilié*, Paris, Gallimard, collection Folio, réédition.
BARBERET J. (1886), *Le travail en France Monographies professionnelles*, Paris, Berger-Levrault et C^{ie}, tome I.
BARBERET J. (1887), *Le travail en France Monographies professionnelles*, Paris, Berger-Levrault et C^{ie}, tome IV.
BARILLOT A. (1887), *Cours de comptabilité*, Paris, Charles Delagrave.
BARLET C. H. (1861), *Tenue des livres appliquée à la comptabilité des mines de houille, des hauts-fourneaux et des usines à fer*, Paris, Librairies Lethielleux et Lacroix.
BARRE J. (1875, 1876, 1877), *Cours complet de comptabilité*, Paris, Librairie de G. Masson, 3 volumes.
BARREME F.(1721), *Traité des parties doubles ou méthode aisée pour apprendre à tenir en Parties Doubles Les Livres du Commerce & des Finances*, Paris, Nyon.
BARROS J. et DOUSSANTOUSSE F. (2004), *Bayonne le …Lettres d'un jeune employé de commerce bayonnais à un ami*, Biarritz, Atlantica.
BATARDON L. (1910), *Comptabilité commerciale Méthode centralisatrice*, Paris, Dunod, 1ère édition.
BATARDON L. (1911), *Comptabilité commerciale. La tenue des livres sur feuillets mobiles*, Paris, Dunod et Pinat.
BATTAILLE M. (1804), *Nouveau système de tenue des livres adapté au commerce*, Bruxelles.
BAUZIN J. (1921), « Le rôle du comptable », *La revue du bureau*, n°127, p.425.
BEAUCHERY A. (1864), *Comptabilité de l'Avenir*, Paris, Desloges.
BELLAY J. (1834), *Science de l'administration commerciale*, Lyon.
BER J. (1827), *Cours théorique et pratique de la tenue des livres en partie double*, Paris.
BERGERY C.-L. (1829, 1830, 1831), *Economie industrielle*, Metz, Thiel, 3 tomes, disponible sur http://gallica.bnf.fr.
BERNARD Th. (1863), *Eléments simplifiés de tenue des livres suivis de notions de comptabilité agricole*, Paris, Delalain.
BERTHELIN J.-B. (1838), *Leçons élémentaires de comptabilité et de tenue des livres*, Paris, Firmon Didot.

BEZANCON H. (1903), *La protection légale des employés de commerce*, thèse de doctorat, Faculté de droit de l'Université de Paris.
BLAIRON H. (1923), « La technique de vérification des comptabilités », *Revue des sciences commerciales*, p.1846-1850, janvier 1923.
BLONDEL (1804), *La tenue des livres de commerce à parties simples et à parties doubles*, Lyon, Savy.
BONNEFIN M. (1825), *Méthode simple et facile pour la tenue des livres du commerce en parties doubles*, Saint-Malo.
BOUCHAIN le jeune (1819), *Traité pratique de la tenue simplifiée des livres à parties doubles et des livres auxiliaires*, Rouen.
BOURGEOIS M. (1900), *Leçon de comptabilité agricole*, Montereau.
BOURNISIEN J. (1909), *Précis de comptabilité industrielle appliquée à la métallurgie*, Nancy, Feid et fils.
BOURNOT (1884), *La comptabilité unifiée*, Paris.
BOUVIER R. (1929a), « La taylorisation comptable », *Experta*, septembre 1929, n°60, p.470-474.
BOUVIER R. (1929b), « La taylorisation comptable », *Experta*, décembre 1929, n°63, p.633-638.
BOYARD P.-A. (1814), *Application de la tenue des livres à parties doubles au commerce des marchands de détail*, Paris.
BOYER C. (1645), *Briefve methode et instruction pour tenir livres de raison par parties doubles*, Lyon, Bailly. Reimprimé dans YAMEY B. (1990), *Historic Accounting Literature*, Yushodo Company Limited, volume 16.
BRADDON M.-E. (2003), *Henry Dunbar*, Paris, Le Masque, collection Labyrinthes, réédition.
BRICARD G. (1927), *L'organisation scientifique du travail*, Paris Armand Colin.
BROWN S. (1909), « Le bureau », *Mon bureau*, n°1, juillet 1909, p.3-4.
BRUNET C. (1953), *Conseils pratiques pour l'organisation du travail comptable*, Bordeaux, Delmas.
BRUNO G. (1904), *Francinet Principes élémentaires de morale, d'économie politique, de droit usuel, d'agriculture, d'hygiène et de sciences sociales*, Paris, Belin, 113ème édition.
C.B. (1924), « Pointage du temps effectif de travail dans les bureaux », *Mon bureau*, Mai 1924, p.369.
CADRES-MARMET E. (1833), *Principes de tenue des livres très-simplifiée en partie double et en partie simple avec un vocabulaire des termes les plus usités dans le commerce*, Paris, Librairie Hachette.
CALMES A. (1922), *La comptabilité industrielle*, Paris, Payot.
CAQUAS M. (1919), *Organisation comptable & administrative d'une entreprise de transports automobiles*, Mons, Librairie comptable.
CARLIOZ J. (1921), *Le gouvernement des entreprises commerciales et industrielles*, Paris, Dunod.
CARMILLE R. (1941), *La mécanographie dans les administrations*, Paris, PUF, collection Quadrige.
CASSAGNE E. (1882), *L'écriture administrative et commerciale*, Paris, Delagrave, 2ème édition.
CATOR L. (1938), *Deuxième année de comptabilité*, Paris, Hachette.
CAUSSIN R. (1944), *Principes d'organisation des entreprises*, Comité National Belge de l'Organisation Scientifique.
CAZAUX L.-F.-G. (DE) (1824), *De la comptabilité dans une entreprise industrielle et spécialement dans une exploitation rurale*, Toulouse, J.-M. Douladoure.

CHALIER J. (1814), *Précis élémentaire de la comptabilité*, Paris, Libraires Emery, Delaunay, Baudoin Frères et Goeury.
CHALIER J. (1818), *Précis élémentaire de la comptabilité*, Paris, Libraires Emery, Delaunay, Baudoin Frères et Goeury, 2ème édition.
CHARDONNET L. (1946), *Traité de comptabilité industrielle*, Bordeaux, Delmas.
CHARRIAUT H. (1932), « Suite à notre enquête sur la comptabilité par décalque », *Experta*, mai 1932, n°92, p.239-240.
CHAVET G. (1921), *Ce que doit savoir l'employé de bureau*, Paris, Gauthier-Villars & Cie, collection Bibliothèque Française du Chef d'Industrie.
CHAVIGNY P. (1920), *Organisation du travail intellectuel*, Paris, Librairie Delagrave.
CHEVALIER L. (1867), *Traité élémentaire de tenue des livres en parties simples et en parties doubles*, Paris, Charles Delagrave, 3ème édition.
CHEVALIER J. (1945), *Organisation. Tome 1. Gouvernement de l'entreprise*, Paris, Dunod.
CITROËN A. (1925), *Rapport présenté par M. André Citroën au nom de la commission chargée d'étudier les questions concernant l'organisation et le fonctionnement des monopoles des tabacs et des allumettes*, Paris, Imprimerie nationale.
CLAUDE S. (1838), *Tenue des livres*, Paris.
CLOUSIER D. (1838), *Traité de la comptabilité du menuisier, applicable à tous les états de batisse*, Dijon, Imprimerie et fonderie d'Alexandre Douillier.
COLLECTIF (1728), *Statut et règlements de la communauté des maîtres experts jurés-écrivains, expéditionnaires et arithméticiens, teneurs de livres de comptes en cette ville de Paris ; établis pour la vérification des écritures, signatures, comptes & calculs contestés en justice*, Paris.
COLLECTIF (1837), *Dictionnaire du commerce et des marchandises*, Paris, Guillaumin, 2 tomes.
COLLECTIF (1913), *Annuaire du personnel commissionné de l'administration des manufactures de l'Etat*, Poitiers, Librairie administrative Oudin.
Paris, Imprimerie nationale.
COLLECTIF (1920), *Circulaires de la direction générale des manufactures de l'Etat (1911-1920).*
COLLECTIF (1930), *Larousse commercial illustré*, Paris, Larousse.
COMTE E. (1930), « Etudes sur la comptabilité des charbonnages », *Revue des sciences commerciales*, juillet août 1930, p.5781-5788
COLLECTIF (1934), *Annuaire du personnel de l'administration des manufactures de l'Etat*, Paris, Imprimerie nationale.
COLLECTIF (1937), *Annuaire du personnel de l'administration des manufactures de l'Etat*, Paris, Imprimerie nationale.
COLLECTIF (1939), *Annuaire du personnel de l'administration des manufactures de l'Etat*,
CONGRES DES CHEFS DE COMPTABILITE (1939), « Rapport sur l'organisation de la profession », *Le chef de comptabilité*, n°164, juillet-août 1939, p.133-137.
CONSEIL SUPERIEUR DU TRAVAIL (1903), *Rapport sur les conditions du travail des personnes non protégées par la législation actuelle*, Paris, Rapports et documents du Conseil Supérieur du Travail.
CONSEIL SUPERIEUR DU TRAVAIL (1912), *La réglementation du travail des employés*, Paris, Rapports et documents du Conseil Supérieur du Travail.
CORMIER A. (1924), *Congrès de comptabilité L'organisation de la profession comptable*.
COTTERAU H. (1909), « Un bon coup de balai », *Mon bureau*, décembre 1909, n°6, p.89-90.
COULON H. (1857), *Méthode générale de comptabilité et de correspondance commerciale*, Paris.

COURCELLE-SENEUIL J.G. (1872), *Cours de comptabilité*, Paris, Librairie Hachette et Cie (4ème édition).
COURTELINE G. (1990), *Théâtre, contes, romans et nouvelles, philosophie, écrits divers et fragments retrouvés*, Paris, Robert Laffont, collection Bouquins, réédition.
COUTEREELS J. (1623), *L'art solide de livre de comptes traitant de plusieurs négoces et signamment des marchandises achetées et vendues…*, Middelbourg, Symon Moulert. Reimprimé dans YAMEY B. (1990), *Historic Accounting Literature*, Yushodo Company Limited, volume 15.
CRESPIN G. et WILBOIS J. (1927), *La direction des ateliers et des bureaux*, Paris, Librairie Félix Alcan.
CRETE V. (1944), *Organisation du travail des bureaux*, Paris, Compagnie du chemin de fer métropolitain de Paris.
CROISILLE G. (1936a), « Comptabilité Industrielle – Organisation générale d'une usine de transformation », *La tribune comptable*, n°89, mai 1936, p.189-197.
CROISILLE G. (1936b), « Comptabilité Industrielle – Organisation générale d'une usine de transformation (suite et fin) », *La tribune comptable*, n°94, octobre 1936, p.315-322
CUGNEY E. (1937), *Association des employés de commerce et d'industrie du pays de Montbéliard. Notice historique éditée à l'occasion du cinquantenaire de la fondation de la Société*, Montbéliard.
CUISSART E. (1894), *Troisième degré de lectures courantes*, Paris, Alcide Picard et Kraan.
D. A. (1886), « La société pour la défense du commerce et la société académique de comptabilité », *Revue commerciale et industrielle de la Société académique de comptabilité,* n°4, avril 1886, p.41-44.
DAUER R. M. (1923), « Plan d'organisation administrative et comptable d'une société anonyme exploitant des centres de fabrication autonomes », *La comptabilité et les affaires*, n°48, décembre 1923, p.450-466.
DE GRANGES E. fils (1844), *Eléments de comptabilité*, Paris, Langlois et Leclercq.
DEGRANGE E. père (1801, an 10), *La tenue des livres rendue facile ou nouvelle méthode d'enseignement*, Paris, Libraire Hocquart.
DEGUIGNET J.-M. (2001), *Mémoires d'un paysan bas-breton*, Paris, Pocket.
DELAFONTAINE A. (1834), *Manuel raisonné des chefs et commis de comptoir*, Paris, Bachelier.
DELAPORTE R. (1936), *Méthode rationnelle de la tenue des comptes*, Paris, Société Française d'éditions littéraires et techniques.
DELBOUSQUET A. (1912), *La permanence de l'inventaire et ses applications. Monographie comptable d'un grand magasin de détail*, Paris, G. et M. Ravisse.
DELORME B. (1808), *Nouveau système de tenue des livres*, Avignon.
DELPIERRE P. (1839), *La tenue des livres en partie double*, Paris, Librairie ecclésiastique.
DEMUR E. (1937), *Le comptable*, Paris, Eyrolles, 9ème édition.
DESCHAMPS H. (1909), « Le caissier et la comptable », *Revue des sciences commerciales*, avril, n°30, 3ème année, p.264-166.
DEZARNAUD DE LEZIGNAN B. (1825), *Essai sur la comptabilité commerciale*, Paris, Carpentier-Méricourt.
DOLIVET C. (1859), *Méthode facile de tenue des livres ou traité simplifié de comptabilité commerciale*, Saintes, Fontanier, 3ème édition.
DOMBASLE C.J.A. Matthieu de (1824), *Annales agricoles de Roville*, 1ère livraison, Paris, Madame Huzard.
DOMBASLE C.J.A. Matthieu de (1825), *Annales agricoles de Roville*, 2ème livraison, Paris, Madame Huzard.
DOMENGET G. (1809), *Nouvelle méthode pour la tenue des livres…*, Lyon, Ballanche.

DOUBLET V. (1844), *Nouvelle méthode ingénieuse et facile pour apprendre seul et sans maître la tenue des livres en partie simple et en partie double*, Angers.
DUGUE L. (1864), *Notions pratiques de comptabilité agricole*, Paris, Librairie agricole de la maison rustique.
DUMARCHEY J. (1933), *Théorie positive de la comptabilité*, Lyon, Bibliothèque du comptable.
DUPRAT M. (1851), *Nouvelle méthode de comptabilité agricole, établie par classifications, et d'une pratique facile*, Paris, Tissot.
EDOM H. (1911), *Manuel théorique et pratique des prix de revient dans le Commerce et dans l'Industrie*, Lyon.
ELIOT G. (2005), *Middlemarch*, Paris, Gallimard, collection Folio classique, réédition.
FAURE G. (1897), *Eléments de commerce et de comptabilité*, Paris, Masson et Cie.
FAURE G. (1912), « Organisation d'un service de comptabilité », *Mon bureau*, p.331-334.
FAURE G. (1924), *Comptabilité générale*, Paris, Masson, 14ème édition.
FAURE G. (1930), *Cours de comptabilité*, Paris, Editions Masson, 9ème édition.
FAURE G. et RACHOU L. (1906), *De la tenue des livres sur feuillets mobiles au point de vue comptable et juridique*, Paris, Publications de la Société Académique de Comptabilité.
FAYOL H. (1918), *Administration industrielle et générale*, Paris, Dunod, réédition.
FEDIX (1843), *Principes élémentaires de la tenue des livres à l'usage des écoles*, Paris, Letellier et Guillois.
FEIGNEAUX (1827), *Cours théorique et pratique de tenue des livres en parties doubles*, Bruxelles.
FLEURY A. (fils) (1875), *Tenue des livres en partie simple appliquée à la comptabilité commerciale et à l'exploitation agricole*, Paris, Dufet.
FOIX J. (1844), *Méthode simplifiée de la tenue des livres à l'usage des maisons d'imprimeries*, Paris.
FONTAINE J. (1884), *Guerre à la routine ou Précis théorique de la comptabilité*, Paris.
FRANCOIS M. (1925), « Comptabilité des abonnements dans une entreprise de distribution d'eau », *Experta*, septembre 1925, n°13, p.26-31.
FREYTAG G. (1866), *Doit et avoir*, Paris, Hachette.
FUZEROT J. (1847), *Formulatype, ou Système nouveau de comptabilité rationnelle*, Paris.
GABIOU H. (1821), *Modèle d'un registre à l'usage des cultivateurs*, Paris, Madame Huzard (collection personnelle).
GABORIAU E. (1877), *Les gens de bureau*, Paris, Dentu, 7ème édition, réédition en ligne http://jydupuis.apinc.org/vents/Gaboriau-bureau.pdf.
GABORIAU E. (2003), *Dossier 113*, Paris, Le Masque, Collection Labyrinthes, réédition.
GARNIER N. (1809), *Elémens de la tenue des livres à partie double*, Paris.
GAUCHER C. (1927), *L'orientation professionnelle par les écoles pratiques de commerce et d'industrie*, Paris, Librairie de l'enseignement technique.
GENTIL (1777), *Instruction sur la tenue des livres en parties doubles et les changes étrangers*, Paris.
GILLET J. (1899), *Comptabilité révélatrice des vols et détournements de marchandises*, Paris, Plange.
GIRAUDEAU P. (1746), *L'art de dresser les comptes des banquiers, négocians et marchands, chacun en leurs monnoies*, Genève.
GOBAIN P. (1702), *Le Commerce en son jour, ou l'Art d'apprendre en peu de tems à tenir les livres de comptes…*, Bordeaux.
GODARD P.-A. (1827), *Traité général et sommaire de comptabilité commerciale*, Paris, Librairie du Commerce.

GRAAF (DE) A. (1718), *Instructions pour tenir les livres en parties doubles*, Amsterdam, Loots. Réimprimé dans YAMEY B. (1990), *Historic Accounting Literature*, Yushodo Company Limited, volume 16.
GUENAL M. (1823), *De la tenue des livres ou la méthode simplifiée à comprendre en une seule lecture*, Paris.
GUILBAULT C.-A. (1865), *Traité de comptabilité et d'administration industrielles*, Paris, Librairie Guillaumin et Cie, 1ère édition, 2 tomes (texte et atlas).
GUILBAULT C.-A. (1880), *Traité de comptabilité et d'administration industrielles*, Paris, Librairie Guillaumin et Cie, 2ème édition, 2 tomes (texte et atlas).
GUTJAHR E. (1920), *L'organisation rationnelle des entreprises commerciales*, Paris, Dunod.
HAENDEL J.-H. (1912), *Des frais de bureau : répartition, concentration, élimination*, Paris, Ravisse.
HELFENBEIN P. L. (1845), *De la comptabilité des compagnies de chemin de fer*, Lyon, Léon Boitel.
HELLER L.-R. (1911), *Organisation commerciale. Le bureau moderne*, Paris, Ravisse.
HELLER L.-R. (1912), « Le contrôle des salaires », *Mon bureau*, octobre, p.375-376.
HENOUVILLE (D') Pierre Bernard (1709), *Le guide des comptables ou l'art de rédiger soi-même toutes sortes de comptes*, Paris, Jacques Estienne.
HEUDICOURT F.-S. (1862), *Etudes sur la comptabilité industrielle*, Paris, Imprimerie De Cosse et J. Dumaine.
HUBERT F. (1854), *Traité de comptabilité du matériel des chemins de fer*, Paris, Napoléon Chaix et Cie.
HUBERT F. (1856), *Cours de comptabilité commerciale*, Angoulême, Lefraise.
HUBERT R. (1921), *L'organisation syndicale des travailleurs intellectuels*, Paris, Marcel Rivière.
IMHOOF J.-J. (1786), *L'art de tenir les livres en parties doubles, ou la Science de faire écriture de toutes les négociations de banque et de commerce*, Genève et Paris, Libraire Barde, Manget et Buisson.
IRSON C. (1678), *Méthode pour bien dresser toutes sortes de comptes à partie doubles, par débit et crédit, et par recette, dépense et reprise*, Paris, Librairie Cusson.
JACQUET (1826), *De la tenue des livres en partie double*, Paris.
JENNY E. G. et NIEDERMEYER G. (1932), Les fraudes en comptabilité, 1ère édition, Dunod.
JONES E.T. (1803), *Méthode simplifiée de la tenue des livres en partie simple ou double*, Paris, Johanneau et Duffaux.
JOUNOT M. (1938), « Délimitation et organisation des professions comptables », *Le Chef de Comptabilité*, août-septembre 1938, n°154, p.114-116.
JOURDAIN A. (1919), *Comment nous organiserons le travail au bureau*, Liège, Nierstraz, 1ère édition.
JOURDAIN A. (1922), *Comment nous organiserons le travail au bureau*, Paris, G. & M. Ravisse, 2ème édition.
JOURDES M. (1931), *Cours de comptabilité*, Première année, Ecole d'application des manufactures de l'Etat.
JOURDES M. (1930), *Cours de comptabilité*, Deuxième année, Ecole d'application des manufactures de l'Etat.
KAISER J. (1912), « Les conditions du bon travail », *Mon bureau*, mars-avril, p.94.
KETTER P. (1909), « Les nouveaux progrès en comptabilité », *Revue des sciences commerciales*, février 1909, n°28, 3ème année.
L'ESTANG DU RUSQUEC (1912), *De la réglementation du travail des employés de commerce*, thèse de doctorat, Faculté de droit de l'Université de Rennes.

LA CHÂTRE M. (1865), *Nouveau dictionnaire universel*, 2 tomes, Paris, Dock de la librairie.
LA PORTE (DE) M. (1685), *Le guide des négocians et teneurs de livres*, Paris, Charles Osmont.
LA PORTE (DE) M. (1704), *La science des négociants et teneurs de livres*, Paris.
LA TASSE (DE) C. (1839), *Comptabilité rurale, forestière, statistique et administrative contenant les moyens infaillibles d'accroître la fortune territoriale et agricole*, Paris.
LAGRUE A. (1851), *Agenda du cultivateur et comptabilité agricole*, Paris, Colas.
LAIR L. (1946), *Organisation des services comptables*, Paris, Presses Universitaires de France.
LAMBERT C. (1923), *Comptabilité et organisation administrative dans l'industrie*, Bruxelles, La vie au bureau.
LAMORIL G. (1938), *Commerce et comptabilité*, Paris, Hatier, 9ème édition.
LAROUSSE P. (1856), *Nouveau dictionnaire de la langue française*, Paris, Larousse et Boyer (3ème édition).
LAURENT J.-J. (1844), *Application de la tenue de livres en parties doubles aux exploitations rurales*.
LE MERCIER G. (1929), *Agenda Dunod. Le commerce*, Paris, Dunod.
LE PLAY F. (1870), *L'organisation du travail selon la coutume des ateliers et la loi du décalogue*, Tours, Mame.
LEAUTEY E. et GUILBAULT A. (1889), *La science des comptes mise à la portée de tous*, Paris, Librairie comptable et administrative.
LEFEVRE DE CHATEAUDUN H. (1882), *La comptabilité*, Paris.
LEFORT R. (1932a), « La comptabilité par décalque. Ses ressources – ses faiblesses », *Experta*, n°89, février 1932, p.73-80.
LEFORT R. (1932b), « La comptabilité par décalque. Ses ressources – ses faiblesses », *Experta*, n°90, mars 1932, p.129-145.
LEFORT R. (1932c), « La comptabilité par décalque. Ses ressources – ses faiblesses », *Experta*, n°91, avril 1932, p.189-192.
LEFOUR M. (1853), *Arithmétique agricole suivie de la comptabilité agricole*, Paris, Librairie agricole de la maison rustique.
LEGER F. (1925), « Organisons !Modernisons ! », *Experta*, n°13, p.2-4.
LEGRET G.-P. (1811), *Rudiment de la comptabilité commerciale*, Paris, Libraires Belin Fils et Le Prieur.
LEGRET G.-P. (1814), *Réflexions d'un ancien négociant sur le commerce, ses règles, ses usages et son code*, Paris.
LEPAIN J. et GRANDVILLE J. (1919), *Les méthodes modernes en affaires*, Paris, Nouvelle Librairie Nationale.
LERMISSION S. et MONDOLLOT P. (1947), *Organisation des bureaux*, Paris, Foucher.
LITTRE E. (1863), *Dictionnaire de la langue française*, Paris, Librairie de L. Hachette et Cie.
LONDET L.-A. (1881), *Nouvelle méthode de comptabilité agricole*, Nantes, Imprimerie administrative de Paul Plédran.
LORRIMIER D.-F. (1808), *Essai sur les comptes sociaux ou en participation*, Paris, Libraires Brasseur et Latour.
M.B. (1817), *L'esprit de la tenue des livres*, Paris.
MABIT J. (1946), *L'Organisation des comptabilités*, Paris.
MAILLEFER J. (1890), *Mémoires de Jean Maillefer, Marchand bourgeois de Reims (1611-1684)*, Paris, Picard.
MANN T. (1965), *Les Buddenbrook*, Paris, Le Livre de Poche, réédition.
MARCHAL J. (1897a), *Comptabilité standard*, Lyon.
MARCHAL J. (1897b), *Comptabilité secrète*, Paris et Lyon.

MASQUELIER H. (1821), *Tenue des livres on ne peut plus simplifiée*, Paris.
MASQUELIER H. (1826), *La comptabilité des ménages*, Paris.
MAURICE F. (1932a), « Les machines comptables », *Experta*, n°94-95, juillet-août 1932, p.III-XVI.
MAURICE F. (1932b), « Les machines comptables », *Experta*, n°96, septembre 1932, p.XVII-XXIV.
MEIFREDY H. (1883), *Traité pratique de comptabilité*, Paris, Chaix et Picard.
MERLE L.M.C. (1826), *Traité élémentaire à l'usage du commerce et des finances*, Bordeaux, 3ème édition.
METAYER C. (1986), *La corporation des maîtres écrivains jurés de Paris sous l'Ancien Régime*, Thèse, Université de Laval.
MEZIERES (1835), *Comptabilité commerciale*, Paris, Librairie scientifique et industrielle.
MINISTERE DE L'INSTRUCTION PUBLIQUE, DES CULTES ET DES BEAUX-ARTS (1886), *Ecole d'enseignement primaire supérieur. Historique et législation*, Paris, Musée pédagogique, Cote BNF 8-R-6879(16).
MITEAU DE BLAINVILLE M. (1784), *Instructions concernant la tenue des livres en parties doubles et les changes étrangers*, Bruxelles, Lemaire. Reimprimé dans YAMEY B. (1990), *Historic Accounting Literature*, Yushodo Company Limited, volume 17.
MONGINOT (1854), *Nouvelles études sur la comptabilité commerciale, industrielle et agricole*, Paris.
MONGINOT (1867), *Nouvelles études sur la comptabilité*, Paris, 3ème édition.
MONTBRION (1851), *Dictionnaire universel du commerce, de la banque et des manufactures*, Paris, Delahays, 4ème édition, 2 tomes.
MOULINIER J. (1704), *Le grand trésor des marchands, banquiers et négocians…*, Bordeaux.
MOUTIER P. (1899), *Théorie algébrique de la comptabilité*, Rouen.
MUN T. (1674), *Traité du commerce, dans lequel tous les marchands trouveront les moyens dont ils se peuvent légitimement servir pour s'enrichir*, Paris, Clousier.
NAGEL L. (1896), *Monographie de comptabilité sucrière*, Paris, Trouvé.
PAYEN A. (1817), *Essai sur la tenue des livres d'un manufacturier*, Paris.
PERCY (DE) H. (1908), « Organisation de l'administration et de la comptabilité générale et d'une mine de fer », *Revue des sciences commerciales*, décembre 1908, n°26, 3ème année.
PIGIER M. (1860), *Réfutation des nouvelles études sur la comptabilité commerciale, industrielle et agricole de M. Monginot et la tenue des livres des commerçants et des commissionnaires de M. Vannier*, Paris.
PIGIER (1913), *Comptabilité industrielle*, 3 volumes, Paris, Librairie comptable Pigier.
PILLET-WILL M.-F. (1832), *Examen analytique de l'usine de Decazeville*, Paris, Dufart.
POITRAT V. (1862), *Traité de comptabilité agricole-commerciale avec balances à double contrôle*, Paris.
POLLET E. (1873), *La comptabilité discrète*, Lille, Camille Robbe.
POMPEE Ph. (1863), *L'éducation professionnelle en France*, Paris, Pagnerre.
PONTHIERE M. (1935), *Le bureau moteur*, Bordeaux, Delmas.
POTTIER-GRUSON H. (1845), *Partie double perfectionnée simplifiant le système du journal grand-livre*, Paris.
POURRAT P. (1676), *Le bilan ou science des comptes doubles*, Lyon, Langlois.
PROUDHON P.-J. (1855), *Des réformes à opérer dans l'exploitation des chemins de fer…*, Paris, Librairie de Garnier Frères.
QUERRET H. (1846), *Catéchisme agricole à l'usage de la jeunesse bretonne, suivi d'une comptabilité agricole*, Guingamp, Jollivet.

QUEYRAS F. (1848), *Méthode simplifiée de tenue des livres ou la partie double mise à la portée de tout le monde avec une application à la comptabilité agricole*, Paris, Belin, 3ème édition.
QUEYRAS F. (1857), *Méthode simplifiée de tenue des livres ou la partie double mise à la portée de tout le monde avec une application à la comptabilité agricole*, Paris, Belin, 4ème édition.
QUINEY J.-S. (1817), *Livre de Raison, ou Nouvelle méthode théorique et pratique de la tenue des livres, à parties double et simple*…, Paris, Grand.
QUINTARD E. (1913), *Comptabilité et tenue des livres*, Paris, Armand Colin, 13ème édition.
RACHON (1900a), « De l'engagement entre comptable et patron », *Revue de comptabilité et de finances pures et appliquées*, p.187-192.
RACHON (1900b), « Obligations du comptable », *Revue de comptabilité et de finances pures et appliquées*, p.216-223.
RAMACHER E. (1910), « L'organisation administrative », *Mon bureau*, août 1910, n°8, p.200-201.
RAUGE F.-V.-A. (1838), *Application des principes de la tenue des livres à parties doubles*, Nancy, 2ème édition.
RAVISSE G. (1910), « Une maison qui marche à la tête du progrès », *Mon bureau*, juin 1910, n°6, p.138-140.
REESS-LESTIENNE C.-F. (1816), *Cours de tenue des livres en parties simples et doubles*, Lille, 2 tomes.
REISER J. (1930), *L'organisation du contrôle*, Paris, Dunod.
REVERT J. (1871), *Questionnaire de comptabilité contenant 1500 questions et réponses sur les diverses branches de la comptabilité*, Paris.
REYMONDIN G. (1909), *Bibliographie méthodique des ouvrages en langue française parus de 1543 à 1908 sur la science des comptes*, Paris, Société académique de comptabilité, réédition de 1991.
RICARD S. (1724), *L'art de bien tenir les livres de comptes en parties doubles à l'italienne*, Amsterdam.
RICHARD A. (1882), De *l'étude de la comptabilité dans l'enseignement primaire*, Lille, Danel.
RIOU J. A. (1854), *Tenue de livres en partie double ; Traité simplifié de comptabilité commerciale*, Paris, Librairie des Familles, 4ème édition.
RODRIGUES M. (1810), *La tenue des livres ou nouvelles méthodes d'enseignement*, Bordeaux, André Racle.
ROLLAND B. (1838), *Cours élémentaire de commerce. Livre septième : tenue des livres*.
ROUSSEAU A. (1932), « Vue générale d'une organisation administrative et moderne », *Revue trimestrielle de l'association de comptables de la région Est*, n°3, septembre 1932, p.3-7.
ROUSSOT V. (1934), *Les travailleurs intellectuels devant le droit social et la crise*, Paris, Sirey.
ROUX V. (1800), *De l'influence du gouvernement sur la prospérité du commerce*, Paris.
ROYON E. (1866), *Note sur la comptabilité agricole de M. Pépin-Lehalleur pour l'exploitation de son domaine de Coutançon*, Paris, Lacroix.
RUFFINO A. (1840), *Méthode simplifiée pour apprendre soi-même et enseigner la tenue des livres ou traité nouveau, précis et complet, théorique et pratique de la tenue des livres à partie simple et à partie double*, Paris, Belin.
RUITRE T. (1900), *Traité élémentaire de comptabilité agricole*, Digne.
RUMPF (1925), « L'organisation rationnelle du travail dans les bureaux », *Le commerce*, n°741, mai 1925, p.225-226.

SAVARY J. (1675), *Le parfait négociant, ou Instruction générale pour ce qui regarde le commerce des marchandises de France et des pays étrangers, etc…*, Paris, Louis Billaine.
SAVARY P. (1929), *Comment on organise une affaire commerciale*, Paris, Dunod.
SAVIGNY A. (1914), *Réorganisation de la profession comptable à tous les degrés*, Paris, Bibliothèque comptable et commerciale.
SAY J.-B. (1852), *Cours complet d'économie politique pratique*, tome II, Réimpression de la 3ème édition d'Horace Say, Osnabrück, Otto Zeller, disponible sur http://gallica.bnf.fr.
SCHNEIDER J. (1872), *Notions pratiques sur la comptabilité agricole en partie simple et en partie double*, Paris, Boyer.
SEGUIN R. (1934), *Le patron et son comptable*, Paris.
SIMENON G. (1992), *Une vie comme neuve*, Paris, Presses de la Cité, réédition.
SIMON F.-N. (1830), *Méthode complète de la tenue des livres en partie simple et en partie double*, Chatillon-sur-Seine, Cornillac.
SIMONET J. (1910), *Etude sur l'organisation rationnelle des usines*, Paris, Dunod et Pinat, 2ème édition.
SMITH A. (1991), *La richesse des nations*, tome I, Paris, Flamarion, collection GF, réédition.
SOUBEIRAN M.-L. (1900), *Etudes pratiques sur les écoles pratiques de commerce et d'industrie en France*, Paris, Nony.
SVEVO I. (2001), *Une vie*, Paris, Gallimard, collection L'imaginaire.
TAYLOR F.-W. (1929), *Principes d'organisation scientifique*, Paris, Dunod.
TEMPLIER R. (1923), « Le recrutement du personnel », *Mon bureau*, novembre 1923, p.925-928.
THENARD J.-F. (1869), *Comptabilité agricole*, Paris, Belin.
THOMAS M. (1631), *Le stile des marchands pour tenir livres de raison, ou de comptes, par parties doubles*, Lyon, Claude Cayne.
THOMPSON B. et PLANUS P. (1924), « L'organisation du travail de bureau », *Mon bureau*, Juillet 1924, p.533-535.
TREMERY M. (1838), *Nouveau manuel de teneur de livres ou l'art de tenir les livres enseigné en peu de leçons*, Paris, Librairie encyclopédique de Roret.
URBAIN N. (1838), *Instruction générale aux comptables de la banque philanthropique,* Paris, Imprimerie de Ducessois.
VAN DAMME M. (1606), *Manière la plus industrieuse suptille et briesve qu'on pourra veoir et qui n'a encore esté imprimée…*, Rouen. Reproduit dans Historic Accounting Litterature volume 15.
VANNIER H. (1844), *La tenue des livres telle qu'on la pratique réellement dans le commerce ou dans la banque ou Cours complet de comptabilité commerciale essentiellement pratique et méthodique, et exempt de toute innovation dangereuse*, Paris, Langlois et Leclercq.
VANNSON H. (1938), « Classification des Comptables des Entreprises », *France-comptable*, août 1938, p.129-132.
VAUTRO P.C.L. (1829), *Manuel de la tenue des livres ou nouvelle méthode contenant la balance journalière des comptes*, Paris, Pichard.
VIEILLARD G. (1932a), « Les machines à calculer », *Experta*, n°92, mai 1932, p.I-XII.
VIEILLARD G. (1932b), « Les machines à calculer », *Experta*, n°93, juin 1932, p.XIII-XIX.
WEIL P. (1930), *La protection légale des employés privés*, Strasbourg, Librairie Istra.
WILBOIS J. (1920), « Qu'est-ce que l'efficience ? », *Mon bureau*, novembre 1920, p.659-660.
YSABEAU A. (1863), *Comptabilité agricole simplifiée avec méthodes et formules*, Paris, Paul Dupont.
ZOLA E. (1980), *Au bonheur des dames*, Paris, Gallimard, collection Folio, réédition.

ZOLA E. (1995), *Lourdes*, Paris, Gallimard, collection Folio, réédition.
ZOLA E. (2002), *Les Rougon-Macquart*, tome 3, Paris, Robert Laffont, collection Bouquins, réédition.

BIBLIOGRAPHIE

ABBOTT A. (1988), *The system of the professions. An essay on the division of expert labour*, Chicago, University of Chicago Press.

AGAR J. (2003), *The government machine. A revolutionary history of the computer*, Cambridge, MIT Press.

ALLARD-POESI F. et MARECHAL G. (2007), « Construction de l'objet de la recherche » in THIETART R.-A. (2007), *Méthodes de recherche en management*, Paris, Dunod, 3ème édition.

AMERICI L. (2005), « Détournements de fonds dans les Caisses d'Epargne françaises au XIXe siècle. Quelle justice entre philanthropie, professionnalisation et pédagogie de l'argent ? », p.199-210, in GARNOT B. (2005), *Justice et argent : les crimes et les peines pécuniaires du XIIIe au XXIe siècle*, Dijon, Editions Universitaires de Dijon.

ANGIOLINI F. et ROCHE D. (1995), *Cultures et formations négociantes*, Paris, Editions de l'EHESS.

ANGLERAUD B. (2000), « La boutique boulangère de quartier à Lyon au XIXe siècle », in COQUERY N. (2000), *La boutique et la ville*, Tours, Publications de l'Université François Rabelais.

ANGLERAUD B. et PELLISSIER C. (2003), *Les dynasties lyonnaises*, Paris, Perrin.

ARON R. (1976), *Les étapes de la pensée sociologique*, Paris, Gallimard, collection Tel, réédition.

ASSELAIN J.-C. (1984), *Histoire économique de la France du XVIIIe siècle à nos jours*, tome 1, Paris, Seuil, collection Points Histoire.

AULAS P. (1999), *Les origines du téléphone en France (1876-1914)*, Paris, ADHE.

BAGLA L. (2003), *Sociologie des organisations*, Paris, La découverte, collection Repères, réédition.

BAILEY D. (1992). "The attempts to establish the Russian accounting profession 1875-1931", *Accounting,business and financial history*, vol. 2, n° 1.

BAILY C.A. (2007), *La naissance du monde moderne (1780-1914)*, Paris, Les éditions de l'atelier, collection l'atelier en poche.

BAUDANT A. (1980), *Pont-à-Mousson (1918-1939)*, Paris, Publications de la Sorbonne.

BEAU A.-S. (2001), *Grand Bazar, modes d'emploi*, thèse de doctorat d'histoire contemporaine, Université Lyon II.

BEELDE (DE) I. (2002), "Creating a profession 'out of nothing'? The case of the Belgian auditing profession", *Accounting Organizations and Society*, vol.27, n°4/5, p.447-470.

BENSADON D. (2007), *La consolidation des comptes en France (1929-1985) : analyse du processus d'introduction et de diffusion d'une technique comptable*, thèse de doctorat, Université de Nantes.

BERLAND N. (1999), *L'histoire du contrôle budgétaire en France*, thèse de doctorat, Université de Paris-Dauphine.

BERLAND N. et PEZET A. (2000), « Pour une démarche pragmatique en histoire de la gestion », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 6, vol.3, décembre, p.5-17.

BERLAND N., BOYNS T. et ZIMNOVITCH H. (2002), « Influence de la profession comptable sur la diffusion des coûts standard en Grande-Bretagne et en France : 1880-1950 », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 8, vol.2, mai, p.169-188.

BHIMANI A. (1993), "Indeterminacy and the specificity of accounting change: Renault 1898–1938", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 18, n°1,p. 1-39.

BLOCH M. (2006), *L'Histoire, la Guerre, la Résistance*, Paris, Gallimard, collection Quarto, réédition.
BOCQUERAZ C. (2000), *The professionnalisation project of french accountancy practitioners before the second world war*, thèse de doctorat, Université de Nantes et de Genève.
BOCQUERAZ C. (2001). "The development of professional associations: the experience of French accountants from the 1880s to the 1940s". *Accounting, Business and Financial History*, vol. 11, n° 1.
BONIN H. (2000), *Les banques françaises de l'Entre-deux-guerres*, Paris, Plage, tome II.
BONIN H. (2004), "The development of accounting machines in French banks from the 1920s to the 1960s", *Accounting Business and Financial History*, vol.14, n°3, p.257-276.
BONIN H. (2006), *Histoire de la Société Générale (1864-1890) Naissance d'une banque*, Genève, Droz.
BORNAREL F. (2007), « La confiance comme instrument d'analyse de l'organisation, *Revue Française de Gestion*, n°175, p.95-109.
BOTTIN J. (2001), « Entreprise et place de commerce dans quelques manuels de comptabilité français des XVI^{e} et XVII^{e} siècles », in HOOCK J., JEANNIN P. et KAISER W. (sous la dir.), *Ars mercatoria. Manuels et traités à l'usage des marchands, 1480-1820, vol. 3 : Analyses, 1480-1700*, Ferdinand Schönig.
BOUILLOUD J.-P. et LECUYER B.-P. (1994), *L'invention de la gestion*, Paris, L'harmattan.
BOUQUIN H. (1995a) « Rimailho revisité », *Comptabilité, contrôle, audit*, Paris, tome 1, vol.2, septembre.
BOUQUIN H. (1995b), « Un aspect oublié de la méthode des sections. Les enjeux d'une normalisation privée de la comptabilité de gestion », *Revue Française de Comptabilité*, n°271, p.63-71.
BOURDELAIS P. (2001), *Les hygiénistes. Enjeux, modèles et pratiques*, Paris, Belin.
BOUVIER J. (2000), *Le Crédit Lyonnais de 1863 à 1882 : les années de formation d'une banque*, Paris, Editions de l'EHESS, réimpression.
BOYNS T., EDWARDS J.-R. et NIKITIN M. (1997), *The birth of industrial accounting in France and Britain*, New York, Garland.
BRAUDEL F. (1979), *Civilisation matérielle, économie et capitalisme*, Paris, Armand Colin, collection Le Livre de Poche, réédition, 3 tomes.
BRUCY G. (1998), *Histoire des diplômes de l'enseignement technique et professionnel (1880-1965)*, Paris, Belin.
BRY (de) F. (1998), « Le paternalisme entrepreneurial, égoïsme éclairé ou altruisme rationnel ? » in MAHIEU F.-R. et RAPOPORT H. (1998), *Altruisme Analyse économique*, Paris, Economica.
BRYER R. (1993), « The late nineteenth-century revolution in financial reporting: accounting for the rise of investor or managerial capitalism? », *Accounting Organizations and Society*, vol.18, n°7/8, p.649-690.
BUSSER T. (2007), *Les gentilhommes verriers de Haute-Auvergne*, Aurillac, Société des lettres, sciences et arts « La Haute-Auvergne.
BUTEL P. (1974), *Les négociants bordelais l'Europe et les îles au XVIII^{e} siècle*, Paris, Aubier.
BUTEL P. (1991), *Les dynasties bordelaises*, Paris, Perrin.
BUTEL P. (1995), « Espaces européens et antillais du négociant. L'apprentissage par les voyages : le cas bordelais » in ANGIOLINI F. et ROCHE D. (1995), *Cultures et formations négociantes*, Paris, Editions de l'EHESS.
CAILLUET L. (1995), *Stratégies, structures d'organisation et pratiques de gestion de Péchiney des années 1880 à 1971*, Thèse d'histoire contemporaine, Université Lyon II.

CAILLUET L. (1997), « Accounting and accountants as essential elements in the development of central administration during the inter-war period: management ideology and technology at Alais, Froges et Camargue (AFC-Pechiney) », *Accounting Business and Financial History*, tome 3, p.295-314.
CALLARD C. (2007), *Le Prince et la République. Histoire, pouvoir et société dans la Florence des Médicis au XVII^e siècle*, Paris, Presses de l'Université Paris-Sorbonne.
CARDON F. (1996), *Le marquis de Vogué (1805-1877)*, Mémoire de maîtrise d'histoire contemporaine, Université de Tours.
CARON F. (1973), *Histoire de l'exploitation d'un grand réseau. La Compagnie de cjemin de fer du Nord (1846-1937)*, Paris, Mouton.
CARON F. (1997), *Histoire des chemins de fer en France 1740-1883*, Paris, Fayard.
CARMONA S., EZZAMEL M. et GUTIERREZ F. (2002), "The relationship between accounting and spatial practices in the factory", *Accounting Organization and Society*, vol.27, n°3, p.239-274.
CARRIERE C. (1973), *Négociants marseillais au XVIII^e siècle*, Marseille, Institut historique de Provence.
CASPARD P. (1979), *La fabrique neuve de Cortaillod 1752-1854. Entreprise et profit pendant la révolution industrielle*. Paris, Publications de la Sorbonne.
CATALO M. (1996), *Le suivi patrimonial et de gestion en comptabilité publique. Cas de l'exploitation publique du monopole des tabacs. De la régie des tabacs au SEITA (1810-1959)*, Mémoire de DEA, Université de Poitiers.
CAVIGNAC J. (1967), *Jean Pellet commerçant de gros 1694-1772 Contribution à l'étude du négoce bordelais au XVIII^e siècle*, Paris, S.E.V.P.E.N..
CAYEZ P. (1978), *Métiers jacquard et hauts fourneaux aux origines de l'industrie lyonnaise*, Lyon, Presses Universitaires de Lyon.
CERTEAU (DE) M. (2002a), *Histoire et psychanalyse*, Paris, Gallimard, collection Folio Histoire, réédition.
CERTEAU (DE) M. (2002b), *L'écriture de l'histoire*, Paris, Gallimard, collection Folio Histoire, réédition.
CHAMBELLAND-LIEBAUT N. (1998), « Un repos dominical pour tous ? La loi du 13 juillet 1906 établissant le repos hebdomadaire en faveur des employés et ouvriers », in LE CROM J.-P. (1998), *Deux siècles de droit du travail. L'histoire par les lois*, Paris, Les éditions de l'atelier, collection Points d'appui.
CHANDLER A. (1988), *La main visible des managers*, Paris, Economica.
CHANDLER A. (1989), *Stratégies et structures de l'entreprise*, Paris, Editions d'Organisation.
CHANDLER A. (1992), *Organisation et performance des entreprises*, Paris, Editions d'Organisation, 3 tomes.
CHANSON G. et ROUGES V. (2006), « Les déterminants de l'externalisation de la fonction comptable : une approche par la théorie positive de la comptabilité », *Actes du XXVII^e Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Tunis.
CHARLE C. (1991), *Histoire sociale de la France au XIX^e siècle*, Paris, Le Seuil, collection Points Histoire.
CHARMASSON T., LELORRAIN A.-M. et RIPA Y. (1987), *L'enseignement technique de la Révolution à nos jours*, tome I, Paris, Economica et INRP.
CHARMASSON T., LELORRAIN A.-M. et RIPA Y. (1992), *L'enseignement agricole et vétérinaire de la Révolution à la Libération*, Paris, INRP et Publications de la Sorbonne.
CHARTIER R. (1996), *Culture écrite et société. L'ordre des livres (XIV^e – XVIII^e siècle)*, Paris, Albin Michel.

CHARTIER R. (1997), « La ligne Saint-Malo-Genève », p.2817-2850, in NORA P. (1997), *Les lieux de mémoire*, Paris, Gallimard, collection Quarto, réédition, tome II.
CHARTIER R. (1998), *Au bord de la falaise. L'histoire entre certitudes et inquiétude*, Paris, Albin Michel.
CHARTIER R. (2000), *Les origines culturelles de la Révolution française*, Paris, Le Seuil, collection Points Histoire, réédition.
CHASSAGNE S. (1971), *La manufacture imprimée de Tournemine-lès-Angers*, Rennes.
CHASSAGNE S. (1981), *Une femme d'affaires au XVIII^e siècle*, Toulouse, Privat.
CHASSAGNE S. (1991), *Le coton et ses patrons*, Paris, Editions de l'EHESS.
CHATFIELD M. (1977), *A history of accounting thought*, New York, Robert Krieger.
CHEKKAR R. (2007), *L'émergence de la communication financière dans les sociétés françaises cotées*, thèse de doctorat, Université d'Orléans.
CHOFFEE S. (1997), *La faillite du commerçant au XIX^e siècle*, thèse de doctorat, Université Paris XII.
CHTIOUI T. (2004), « ERP, les effets d'une « normalisation » des processus de gestion », *Actes du XXV^e Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Orléans.
COHEN Y. (2001), *Organiser à l'aube du taylorisme. La pratique d'Ernest Mattern chez Peugeot, 1906-1919*, Besançon, Presses Universitaires franc-comtoises.
COLASSE B. (1988), « Les trois âges de la comptabilité », *Revue Française de Gestion*, Septembre-octobre, p. 83-87.
COLLECTIF (2007), *Trésor de la Langue Française Informatisé*, disponible sur internet : http://atilf.atilf.fr/tlf.htm
CONSEIL GENERAL D'INDRE-ET-LOIRE (2002), *Justice (1800-1940) I – Répertoire numérique de la série U*, Archives départementales, Tours.
COQUERY N. (2000a), *L'espace du pouvoir*, Paris, Seli Arslan.
COQUERY N. (sous la dir.) (2000b), *La boutique et la ville*, Tours, Publications de l'Université François Rabelais.
COQUERY N. (2000c), « Vente, troc, crédit : les livres de comptabilité d'un joailler-bijoutier parisien à la fin du XVIII^e siècle », *Actes des Sixièmes Journées d'Histoire de la Comptabilité et du Management*, Faculté Jean Monnet, 23&24 mars 2000, p.133-144.
COQUERY N. et PRAQUIN N. (2008), « Le règlement des faillites : de l'entre-soi à l'expertise. Un double regard sur les législations et les pratiques », *Actes des XIII^e Journées d'Histoire de la Comptabilité et du Management*, Orléans.
CORBIN A. (1975), « Pour une étude sociologique de la croissance de l'alphabétisation au XIX^e siècle : l'instruction des conscrits du Cher et de l'Eure-et-Loir (1833-1883) », *Revue d'histoire économique et sociale*, p.99-120.
CROZIER M. (1965), *Le monde des employés de bureau*, Paris, Le Seuil.
CROZIER M. (1971), *Le Phénomène bureaucratique*, Paris, Le Seuil, collection Points Essais, réédition.
DAUMARD A. (1997), *La bourgeoisie parisienne de 1815 à 1848*, Paris, Albin Michel, réédition.
DAVID A., HATCHUEL A. et LAUFER R. (2002), *Les nouvelles fondations des sciences de gestion*, Paris, Vuibert, collection FNEGE.
DAVIET J.-P. (1988), *La Compagnie de Saint-Gobain de 1830 à 1939*, Paris, Editions des Archives Contemporaines.
DECROIX P. (1999), *La saga d'une grande banque du Nord de la France 1846-1934*, Paris, Christian.
DEGOS J.-G. (2005), « Eugène Léautey et Adolphe Guilbault : la face mathématique de la comptabilité » in COLASSE B. (sous la dir.), *Les grands auteurs en comptabilité*, Colombelles, Editions EMS.

DEGOS J.-G. et TREBUCQ S. (2005), *L'entreprise, le chiffre et le droit*, Bordeaux, Imprimerie de l'Université.
DELACROIX C., DOSSE F. et GARCIA P. (2007), *Les courants historiques en France XIX^e^ – XX^e^ siècle*, Paris, Gallimard, collection Folio Histoire, réédition.
DELUMEAU J. (2003), *La peur en occident*, Paris, Hachette littératures, collection Pluriel, réédition.
DEWERPE A. et GAULUPEAU Y. (1990), *La fabrique des prolétaires*, Paris, Presses de l'E.N.S..
DIETRICH A. et PIGEYRE F. (2005), *La gestion des ressources humaines*, Paris, La découverte, collection Repères.
DREYFUS H. et RABINOW P. (1984), *Michel Foucault. Un parcours philosophique*, Paris, Gallimard, collection Folio essais, réédition.
DUMOULIN O. (2003), *Le rôle social de l'historien. De la chaire au prétoire*, Paris, Albin Michel.
EDLER F. (1937), "Cost Accounting in the Sixteenth Century: The Books of Account of Christopher Plantin", *The Accounting Review*, vol.12, n°3, pp.226-237.
ERIBON D. (1991), *Michel Foucault*, Paris, Flammarion, collection Champs-Flammarion.
EVENO M. et SMITH P. (2003), *Histoire des monopoles du tabac et des allumettes en France XIX^e^– XX^e^ siècles*, Paris, Editions Jacques Marseille.
FABRE D. et LACROIX J. (1974), *La vie quotidienne des paysans du Languedoc au XIX^e^ siècle*, Paris, Hachette littérature.
FARAUT F. (1987), *Histoire de la Belle Jardinière*, Paris, Belin.
FERRY C. (1992), *La blanchisserie et teinturerie de Thaon (1872-1914)*, Nancy, Presses Universitaires de Nancy.
FIEVRE L. (2004), *Les manufactures de tabacs et d'allumettes Morlaix, Nantes, Le Mans et Trélazé (XVIII^e^ – XX^e^ siècles)*, Rennes, Presses Universitaires de Rennes.
FLEISCHMAN R. et PARKER L. (1990), "Managerial Accounting Early in the British Industrial Revolution: The Carron Company, a Case Study", *Accounting and Business Research*, vol. 20, n°79, p.211-221.
FLEISCHMAN R. et PARKER L. (1991), "British entrepreneurs and pre-industrial revolution. Evidence of cost management", *The accounting Review*, vol. 66, n°2, p.361-375
FLEISCHMAN R., HOSKIN K. et MACVE R. (1995), "The Boulton & Watt Case: The crux of alternative approaches to accounting history", *Accounting and Business Research*, vol.25, n°99, p.162-176.
FLEISCHMAN R. et PARKER L. (1997), *What is Past is Prologue: Cost Accounting in the British Industrial Revolution, 1760-1850*, New York, Garland.
FOMBONNE J. (2001), *Personnel et DRH*, Paris, Vuibert.
FOUCAULT M. (1969), *L'archéologie du savoir*, Paris, Gallimard, collection Bibliothèque des sciences humaines.
FOUCAULT M. (1972), *Histoire de la folie à l'âge classique*, Paris, Gallimard, collection Tel, réédition.
FOUCAULT M. (1990), *Les mots et les choses*, Paris, Gallimard, collection Tel, réédition.
FOUCAULT M. (1993), *Surveiller et Punir*, Paris, Gallimard, collection Tel, réédition.
FOUCAULT M. (1994), *Histoire de la sexualité. La volonté de savoir*, Paris, Gallimard, collection Tel, réédition.
FOUCAULT M. (2001), *Dits et écrits 1976-1988*, Paris, Gallimard, collection Quarto, réédition.
FOUCAULT M. (2005), *Naissance de la clinique*, Paris, PUF, collection Quadrige, réédition.
FREY J.-P. (1995), *La Ville industrielle et ses urbanités. La Distinction ouvriers/employés, Le Creusot 1870-1930*, Paris, Mardaga.

FREYSSINET J. (2004), *Hétérogénéité du travail et organisation des travailleurs*, Document de travail de l'IRES, n°04.10.
FRIDENSON P. (1972), *Histoire des usines Renault*, Paris, Seuil.
FRIDENSON P. (1987), « Un tournant taylorien de la société française (1904-1918) », *Annales Economies Sociétés Civilisations*, Vol.42, n°5, p.1031-1060.
FURET F. et OZOUF J. (1977), *Lire et écrire*, Paris, Les éditions de Minuit, collection Le sens commun, 1er tome.
GALLINATO B. (1992), *Les corporations à Bordeaux à la fin de l'Ancien Régime*, Bordeaux, Presses Universitaires de Bordeaux.
GARDEY D. (1995), *Un monde en mutation Les employés de bureau en France 1890-1930*, thèse de doctorat, Université Paris VII, 3 tomes.
GARDEY D. (1996), « Pour une histoire technique du métier de comptable : évolution des conditions pratiques du travail de comptabilité du début du XIXe siècle à la veille de la Seconde Guerre Mondiale », *Actes des IIe Journées d'histoire de la comptabilité et du management*, p.3-36.
GARDEY D. (2001), *La dactylographe et l'expéditionnaire. Histoire des employés de bureau (1890-1930)*, Paris, Belin.
GARDEY D. (2008), *Ecrire, calculer, classer. Comment une révolution de papier a transformé les sociétés contemporaines*, Paris, La Découverte.
GAUCHET M. (2005), *La condition historique*, Paris, Gallimard, collection Folio essais, réédition.
GILLE B. (1947), *Les origines de la grande industrie métallurgique en France*, Paris, Domat.
GILLE B. (1959), *Recherches sur la formation de la grande entreprise capitaliste*, Paris, S.E.V.P.E.N..
GILLE B. (1964), « Les crises vus par la presse économique et financière (1815-1848) », *Revue d'Histoire Moderne et Contemporaine*, Volume XI, p.5-30.
GIOLITTO P. (1983), *Histoire de l'enseignement primaire au XIXe siècle. L'organisation pédagogique*, Paris, Nathan.
GLINEUR C. (2005), *Genèse d'un droit administratif sous le règne de Louis XV. Les pratiques de l'intendant dans les provinces du Nord (1726-1754)*, Orléans, Presses Universitaires d'Orléans.
GOMBERG L. (1929), *Histoire critique de la théorie des comptes*, Genève.
GORZ A. (1973), *Critique de la division du travail*, Paris, Le Seuil, collection Points politique.
GREW R. et HARRIGAN P. (2002), *L'école primaire en France au XIXe siècle*, Paris, Editions de l'EHESS.
GUESLIN A. (1984), *Histoire des Crédits agricoles*, Paris, Economica, tome I.
GUESLIN A. (1993), *Michelin, les hommes du pneu. Les ouvriers Michelin à Clermont-Ferrand de 1889 à 1940*, Paris, Editions de l'atelier.
GUESLIN A. (1998), *L'invention de l'économie sociale*, Paris, Economica, 2ème édition.
GUICCIARDI J.-P. (1980), « La dialectique de la vérité et de l'erreur dans quelques Artes Historicae (fin XVIIe et début XVIIIe siècle) », Collectif (1980), *L'histoire au XVIIIe siècle*, Aix-en-Provence, Edisud.
GUILLAUME P. (1966), *La Compagnie des Mines de la Loire*, Paris, Presses Universitaires de France.
HAI CHAU N. (1979), *Usines, espace de travail & architecture industrielle : essai de généalogie*, thèse de doctorat, Université d'Aix-Marseille.
HAROUEL J.-L. (1989), *Histoire du droit social, mélanges en hommage à Jean Imbert*, Paris, PUF.

HAUDRERE P. (2005), *La Compagnie française des Indes au XVIII^e siècle*, Paris, les Indes Savantes, 2ème édition, 2 tomes.
HAUPT H.-G. (1987), « Les employés lyonnais devant le Conseil de prud'hommes du commerce (1910-1914) », *Le Mouvement social*, n°141, p.81-99.
HAUTCOEUR P.-C. et LEVRATTO N. (2008), « Les défaillances d'entreprises au XIX^ème siècle : du droit à la pratique », , *Actes des XIII^e Journées d'Histoire de la Comptabilité et du Management*, Orléans.
HEBRARD J. (1995), « Des écritures exemplaires : l'art du maître écrivain en France entre XVI^e et XVIII^e siècle », *Mélanges de l'École française de Rome, Italie et Méditerranée*, 107, 2, p. 473-523.
HENRY O. (2006), « L'impossible professionnalisation du métier d'ingénieur-conseil (1880-1954) », *Le Mouvement Social*, n°214, janvier-mars 2006.
HERRMANN-MASCARD N. (1989), « La discipline du travail dans une administration révolutionnaire. Le bureau de comptabilité (6 novembre 1791 – 12 décembre 1795) » in HAROUEL J.-L. (1989), *Histoire du droit social, mélanges en hommage à Jean Imbert*, Paris, PUF.
HOBSBAWM E. (1969), *L'ère des révolutions 1789-1848*, Paris, Hachette littératures, collection Pluriel, réédition.
HOBSBAWM E. (1975), *L'ère du capital 1848-1875*, Paris, Hachette littératures, collection Pluriel, réédition.
HOBSBAWM E. (1989), *L'ère des empires 1875-1914*, Paris, Hachette littératures, collection Pluriel, réédition.
HOBSBAWM E. (2006), « Introduction : inventer des traditions » in HOBSBAWM E. et RANGER T. (2006), *L'invention de la tradition*, Paris, Editions Amsterdam, p.11-25.
HOOCK J., JEANNIN P. et KAISER W. (sous la dir.) (2001), *Ars mercatoria. Manuels et traités à l'usage des marchands, 1480-1820, vol. 3 : Analyses, 1480-1700*, Ferdinand Schönig.
HOPWOOD A. (1987), « The archaelogy of accounting systems », *Accounting Organizations and Society*, vol. 12, n°3, p.207-234.
HOSKIN K. et MACVE R.H. (1986), "Accounting and the examination : a genealogy of disciplinary power", *Accounting, Organizations and Society*, vol.11, n°2, p.105-136.
HOSKIN K. et MACVE R.H. (1988), "The genesis of accounting : the West Point Connection", *Accounting, Organizations and Society*, vol.13, n°1, p.37-73.
HUBSCHER R. (1981), « Modèles d'exploitation et comptabilité agricole : l'exemple du Pas-de-Calais au début du XIX^e siècle », *Etudes rurales*, n°84, p.31-48.
JACOB C. (2007), *Lieux de savoir. Espaces et communautés*, Paris, Albin Michel.
JEANNIN P. (2002), *Marchands d'Europe*, Paris, Presses de l'E.N.S..
JOBERT P. (1991), *Les entreprises aux XIX^e et XX^e siècles*, Paris, Presses de l'Ecole Normale Supérieure.
JOHNSON H. et KAPLAN R. (1987), *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*, Boston, Harvard Business School Press.
KAPLAN S. (1996), *Le meilleur pain du monde. Les boulangers de Paris au XVIII^e siècle*, Paris, Fayard.
KOCKA J. (1989), *Les employés en Allemagne 1850-1980*, Paris, Editions de l'EHESS.
KOTT S. (2004), *Le contrôle des dépenses engagées. Evolutions d'une fonction*, Paris, Comité pour l'Histoire Economique et Financière de la France.
LABARDIN P. (2007), « La diffusion progressive des pratiques comptables en France : une étude d'après les rapports des syndics de faillite du tribunal de Tours », *Cahier de recherche du LOG*, n° 2007-02.
LABARDIN P. et NIKITIN M. (2007), « Les mots et les choses (de la comptabilité) », Lille, *Actes des XII^e Journées d'Histoire de la Comptabilité et du Management*.

LACOMBE-SABOLY M. (1998), « Pratiques comptables aux XVI^e et XVII^e siècles : une étude en milieu toulousain », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 4, volume 1, p.5-24.
LAMBERT-DANSETTE J. (2000), *Histoire de l'entreprise et des chefs d'entreprise en France*, volume I, tome 1, Paris, L'Harmattan, collection Chemins de la mémoire.
LANDAIS-COURANT F. (2001), *Entreprises et patronat de l'industrie de la confection, de Paris à Argenton-sur-Creuse (Indre) aux XIX^e et XX^e siècles*, thèse de doctorat d'histoire contemporaine, Université de Lyon.
LATOUCHE S. (2005), *L'invention de l'économie*, Paris, Albin Michel.
LE CROM J.-P. (1998), *Deux siècles de droit du travail. L'histoire par les lois*, Paris, Les éditions de l'atelier, collection Points d'appui.
LE GOFF J. (2004), *Du silence à la parole. Une histoire du droit du travail des années 1830 à nos jours*, Rennes, Presses Universitaires de Rennes.
LECOURT D. (sous la dir.) (1999), *Dictionnaire d'histoire et philosophie des sciences*, Paris, PUF.
LEFEBVRE P. (2003), *L'invention de la grande entreprise*, Paris, P.U.F..
LEFEBVRE F. (2002), *Saint Frères Un siècle de textile en Picardie*, Amiens, Encrage.
LEFEBVRE-TEILLARD A. (1985), *La Société Anonyme au XIX^e siècle*, Paris, Presses Universitaires de France.
LEFRANCQ S. (2005), « La connaissance de la comptabilité en action », *Actes du XXVI^e Congrès de l'A.F.C.*, Lille.
LEFRANCQ S. (2006), *De la comptabilité en action à une théorie de l'action comptable*, thèse de doctorat, Université Paris IX.
LEMARCHAND Y. (1993), *Du dépérissement à l'amortissement, enquête sur l'histoire d'un concept et sa traduction comptable*, Nantes, Ouest Editions.
LEMARCHAND Y. (1994a), *Vers un programme de recherche en histoire de la comptabilité*, Habilitation à Diriger des Recherches, Université Paris XII.
LEMARCHAND Y. (1994b), « Un précurseur de la normalisation comptable, Brochant de Villiers, 1772-1840 », *Gérer et Comprendre*, décembre 1994.
LEMARCHAND Y. (1995), « 1880-1914, l'échec de l'unification des bilans. Le rendez-vous manqué de la normalisation », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 1, vol.1, p.7-24.
LEMARCHAND Y. (2000), « Comptabilité, discipline et finances publiques : une expérience d'introduction de la partie double sous la régence », *Politiques et Management Public*, vol.18, n°2, juin, p.91-121.
LEMARCHAND Y. (2001), « 'A la conquête de la science des comptes', variations autour de quelques manuels français de tenue des livres », in HOOCK J., JEANNIN P. et KAISER W. (sous la dir.), *Ars mercatoria. Manuels et traités à l'usage des marchands, 1480-1820, vol. 3 : Analyses, 1480-1700*, Ferdinand Schönig.
LEMARCHAND Y. (2005), « Jacques Savary et Mathieu de La Porte : deux classiques du Grand siècle » in COLASSE B. (sous la dir.), *Les grands auteurs en comptabilité*, Colombelles, Editions EMS.
LEMARCHAND Y. et LE ROY F. (2000), « L'introduction de la comptabilité analytique en France : de l'institutionnalisation d'une pratique de gestion », *Finance Contrôle Stratégie*, vol.3, n°4, p.83-111.
LEMARCHAND Y. et MCWATTERS C. (2005), « Comptabilité et traite négrière. Le Guide du commerce de Gaignat de l'Aulnais (1718-1791) » in DEGOS J.-G. et TREBUCQ S. (2005), *L'entreprise, le chiffre et le droit*, Bordeaux, Imprimerie de l'Université.
LEMARCHAND Y. et MCWATTERS C. (2006), « Accounting representation and the slave trade », *Accounting Historians Journal*, vol.33, n°2, p.1-37.

LEMARCHAND Y. et PRAQUIN N. (2005), « Falsifications et manipulations comptables. La mesure du profit, un enjeu social (1856-1914), *Comptabilité Contrôle Audit*, Numéro spécial, juillet 2005, p. 15-34.
LESPAGNOL A. (1997), *Messieurs de Saint-Malo, une élite négociante au temps de Louis XIV*, Rennes, Presses Universitaires de Rennes.
LEVY-LEBOYER M. et BOURGUIGNON F. (1985), *L'économie française au XIX^e^ siècle*, Paris, Economica.
LIVIAN Y.-F. (2001), *Introduction à l'analyse des organisations*, Paris, Economica, collection Gestion Poche, 2ème édition.
LLOYD G. (1993), *Pour en finir avec les mentalités*, Paris, La Découverte, collection La Découverte Poche.
LOUBET J.-L. (1999), *Citroën, Peugeot, Renault et les autres: Histoire de stratégies d'entreprises*, Paris, ETAI.
LOUPIAC C. et MENGIN C. (1997), *L'architecture moderne en France (1889-1940)*, Paris, Picard.
MAFFRE P. (1985), « La comptabilité dans les écoles supérieures de commerce au XIX^e^ siècle », *Revue historique*, juillet-septembre, n°559, p.133-156.
MAFFRE P. (1990), *Les origines de l'enseignement commercial supérieur en France au XIX^e^ siècle*, thèse de doctorat d'histoire, Université Paris I.
MAILLARD B. (1998), *Les Campagnes de Touraine au XVIII^e^ siècle*, Rennes, Presses Universitaires de Rennes.
MAILLARD B. (2000), « Les usages du crédit chez les boulangers à Tours au XVIII^e^ siècle » in COQUERY N. (2000), *La boutique et la ville*, Tours, Publications de l'Université François Rabelais.
MALAVAL C. (2001), *La presse d'entreprise française au XX^e^ siècle*, Paris, Belin.
MARCO L. (1989), *La montée des faillites en France XIX^e^ – XX^e^ siècles*, Paris, L'harmattan.
MARGLIN S. (1973), « Origines et fonctions de la parcellisation des tâches » in GORZ A. (1973), *Critique de la division du travail*, Paris, Le Seuil, collection Points politique.
MARTIN J.-C. (1977), *Commerce et commerçants de Niort et des Deux-Sèvres au XVIII^e^ et XIX^e^ siècles d'après les dossiers de faillite*, thèse de doctorat, Ecole des Hautes Etudes en Sciences Sociales.
MARTINET A.-C. (1990), *Epistémologies et sciences de gestion*, Paris, Economica.
MARX K. (1968), *Œuvres économie II*, Paris, Gallimard, collection La Pléiade, réédition.
MATTHEWS D. (1993), "Counting the accountants : a trial balance for 1911", *Accounting Business and Financial History*, vol 3, n°2, p.197-223.
MATTHEWS D., ANDERSON M. et EDWARDS J.-R. (1998), *The priesthood of industry*, Oxford, Oxford University Press.
MEULEAU M. (1992), *Les HEC et l'évolution du management en France*, Thèse d'état, Université Paris X Nanterre, volume 4.
MEYER J. (1999), *L'armement nantais dans la deuxième moitié du XVIII^e^ siècle*, Paris, Editions de l'EHESS, réédition.
MEYSSONNIER F. et POURTIER F. (2004), « ERP, changement organisationnel et contrôle de gestion », *Actes du XXV^e^ Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Orléans.
MILLER M. (1987), *Au bon Marché, le consommateur apprivoisé*, Paris, Belin.
MILLER P. et O'LEARY T. (1987), "Accounting and the construction of the governable person", *Accounting Organizations and Society*, vol. 12, n°3, p.235-265.
MILLER P. (1991), "Accounting, innovation beyond the enterprise: problematizing investment decisions and programming economic growth in the UK in the 1960's", *Accounting Organization and Society*, vol. 16, p.733-762.

MILLER P. et NAPIER C. (1993), “Genealogies of calculation”, *Accounting Organization and Society*, vol. 18, p.631-647.
MINTZBERG H. (1982), *Structure et dynamique des organisations*, Paris, Editions d’organisation.
MOINE J.-M. (1987), *Les maîtres de forge en Lorraine du milieu du XIX^e^ siècle aux années trente*, Thèse de doctorat, Université de Nancy II.
MORICEAU J.-M. et POSTEL-VINAY G. (1992), *Ferme entreprise famille : grandes exploitations et changements agricoles (XVII^e^-XIX^e^ siècles)*, Paris, Editions de l’EHESS.
MORICEAU J.-M. (1994), *Les fermiers de l’Île de France (XV^e^ – XVIII^e^ siècle)*, Paris, Fayard.
MOUTET A. (1997), *Les logiques de l’entreprise*, Paris, Editions de l’EHESS.
NEVEU V. (2004), « La confiance organisationnelle : définition et mesure », Montréal, *Actes du XV^e^ Congrès de l’AGRH*.
NIKITIN M. (1992), *La naissance de la comptabilité industrielle en France*, thèse de doctorat, Université Paris IX, 2 tomes.
NIKITIN M. (1997), « Utilités et méthodes de l'histoire pour les sciences de gestion », *Cahiers de recherche du LOG*, n°1997-05.
NIKITIN M. (2003), « De la science des affaires aux sciences de gestion : un siècle de tâtonnements ? », *Gérer et Comprendre*, n°74, p.67-76.
NIKITIN M. (2005), « Edmond Degrange père et fils : de la tenue des livres à la comptabilité » in COLASSE B. (sous la dir.), *Les grands auteurs en comptabilité*, Colombelles, Editions EMS.
NIKITIN M. (2006), « Qu’est-ce qu’une problématique en sciences de gestion et comment l’enseigner ? », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 12, vol.2, p.87-100.
NOIRIEL G. (2005), *Sur la « crise » de l’histoire*, Paris, Gallimard, collection Folio histoire, réédition.
OBERLE R. (1961), *L’enseignement à Mulhouse 1791-1860*, Strasbourg, Publications de la Faculté des Lettres de l’université de Strasbourg.
OLSZAK N. (1998), « De nouvelles règles du jeu? Le décret d’Allarde (2-17 mars 1791) et la loi Le Chapelier (14-17 juin 1791) » in LE CROM J.-P. (1998), *Deux siècles de droit du travail. L’histoire par les lois*, Paris, Les éditions de l’atelier, collection Points d’appui.
OMNES C. (1998), *La gestion du personnel au Crédit Lyonnais (1863-1939)*, Thèse de doctorat, EHESS, Paris.
ORY P. (2004), *L’histoire culturelle*, Paris, PUF, collection Que sais-je ?.
PASSAQUI J.-P. (2006), *La stratégie des Schneider : Du marché à la firme intégrée (1836-1914)*, Rennes, Presses Universitaires de Rennes.
PEAUCELLE J.-L. (2003), *Henri Fayol, Inventeur des outils de gestion*, Paris, Economica.
PEAUCELLE J.-L. (2007), *Adam Smith et la division du travail. La naissance d’une idée fausse*, Paris, L’harmattan.
PERROT M. (1976), « Travailler et produire : Claude-Lucien Bergery et les débuts du management en France » in COLLECTIF (1976), *Mélanges d’histoire sociale offerts à Jean Maitron*, Paris, Les éditions ouvrières.
PEZET A. (1998), *Analyse de la décision d’investissement à partir de l’exemple de l’industrie de l’aluminium, 1890-1990*, thèse de doctorat, Université Paris-Dauphine.
PEZET, A. (2002), « La méthode critique de l'histoire appliquée aux sciences de gestion: une possibilité de décloisonnement de la discipline », In N. Mourgues (dir.), *Questions de méthodes en sciences de gestion*, Caen, Editions Management et Société.
PEZET A. (2007), « Les "French Tableaux de Bord" (1885-1975) – L’invention du microscope managérial », *Actes du XXVIII^e^ Congrès de l’AFC*, Poitiers.

PICOCHE P. (2000), *Une entreprise vosgienne. La verrerie de Portieux (1850-1950)*, thèse de doctorat d'histoire contemporaine, Université de Lyon, disponible sur www.cyberthese.fr.
PIGEYRE M. (1994), *Machines à écrire. Des claviers et des puces : la traversée du siècle*, Paris, Autrement.
PINCELOUP C.-C. (1993), *Histoire de la comptabilité et des comptables*, Nice, EDI-Nice, tome I.
PINEAU-DEFOIS L. (2004), « Une famille provençale à Nantes: les Chaurand. Une réussite dans l'armement et le commerce maritime à la fin du XVIII^{e} siècle » in SAUPIN G. et SARRAZIN J.-L. (2004), *Economie et société dans la France de l'Ouest Atlantique*, Rennes, Presses Universitaires de Rennes.
PLANE J.-M. (2003), *Théorie des organisations*, Paris, Dunod, collection topos, 2ème édition.
POIRRIER P. (2004), *Les enjeux de l'histoire culturelle*, Paris, Seuil, collection Points Histoire.
PRAQUIN N. (2003), *Comptabilité et protection des créanciers : une analyse de la fonction technico-sociale de la comptabilité*, thèse de doctorat, Université Paris IX.
PRAQUIN N. (2005a), « Le principe de fixité du capital social : une étude juridique et comptable du concept » in DEGOS J.-G. et TREBUCQ S. (2005), *L'entreprise, le chiffre et le droit*, Bordeaux, Imprimerie de l'Université.
PRAQUIN N. (2005b), « La comptabilité aux frontières de l'organisation : un instrument de la stratégie entrepreneuriale. Le cas du Crédit Lyonnais sous Henri Germain (1864-1905), *Entreprises et histoire*, septembre 2005, n°39, p.45-58.
PRIS C. (1973), *La manufacture royale des glaces de Saint-Gobain*, 3 tomes, Lille, Service de reproduction des thèses.
PRIS C. (1981), *Une grande entreprise française sous l'Ancien Régime : la manufacture royale des Glaces de Saint-Gobain*, New York, Arno Press.
PROST A. (1996), *Douze leçons sur l'histoire*, Paris, Le Seuil, collection Points Histoire, réédition.
RAGON M. (1991a), *Histoire de l'architecture et de l'urbanisme modernes*, tome 1, Paris, Le Seuil, collection Points Essais.
RAGON M. (1991b), *Histoire de l'architecture et de l'urbanisme modernes*, tome 2, Paris, Le Seuil, collection Points Essais.
RAMIREZ C. (2001), "Understanding social closure in its cultural context: accounting practitioners in France (1920 - 1939)", *Accounting Organizations and Society*, vol.26, n°4/5, p.391-418.
REVEL J. (2002), *Le vocabulaire de Foucault*, Paris, Ellipses, collection « Le vocabulaire de ».
RIALS S. (1977), *Administration et organisation 1910-1930. De l'organisation de la bataille à la bataille de l'organisation dans l'administration française*, Paris, Beauchesne.
RIBEILL G. (1993), *La révolution ferroviaire. La formation des Compagnies de chemin de fer en France (1823-1870)*, Paris, Belin.
RIBEILL G. (1994), « Courcelle-Seneuil, fondateur du management moderne des entreprises au milieu du XIX^{e} siècle » in BOUILLOUD J.-P. et LECUYER B.-P. (1994), *L'invention de la gestion*, Paris, L'harmattan.
RICHARD E. (2005), *Droit des affaires Questions actuelles et perspectives historiques*, Rennes, Presses Universitaires de Rennes.
RICOEUR P. (2003), *La mémoire, l'histoire et l'oubli*, Paris, Le Seuil, collection Points Essais, réédition.
ROCHE-GALOPINI S. (2002), *Monsieur Nicot (1736-1811), négociant de Lyon*, Mane, Les Alpes de lumière.

ROSLANDER R. (1996), "Critical accounting and the labour of accountants", *Critical Perspectives on Accounting*, vol.7, n°4, p.461-484.
ROUSSEAU D. M., SITKIN S.B., BURT R.S., et CAMERER C. (1998), « Not so different after all: a cross-discipline view of trust », *Academy of Management Review*, vol. 23, pp.393-404.
RUHLMANN J. (2001), *Ni bourgeois ni prolétaires. La défense des classes moyennes en France au XX^e siècle*, Paris, Seuil, collection L'univers historique.
SABOT P. (2006), *Lire Les mots et les choses de Michel Foucault*, Paris, PUF, collection Quadrige.
SAMET C. (2005), *Naissance de l'escroquerie moderne du XVIII^e au début du XIX^e siècle*, Paris, L'Harmattan, collection Logiques Juridiques.
SAUPIN G. et SARRAZIN J.-L. (2004), *Economie et société dans la France de l'Ouest Atlantique*, Rennes, Presses Universitaires de Rennes.
SAUSSOIS J.-M. (2007), *Théories des organisations*, Paris, La découverte, collection repères.
SAVILLE R. (1996), *Bank of Scotland : a history (1695-1995)*, Edinburgh, Edinburgh University Press.
SCHORSKE C. (1983), *Vienne fin de siècle. Politique et culture*, Paris, Le Seuil.
SCHUMPETER J. (2004), *Histoire de l'analyse économique*, Paris, Gallimard, collection Tel, réédition, 3 tomes.
SERGENE A. (1972), *La manufacture de Sèvres sous l'Ancien Régime*, Nancy, 3 tomes.
SIMON E. (2007), « La confiance dans tous ses états », *Revue Française de Gestion*, n°175, p.83-94.
SOLOMONS D. (1952), "The historical development of costing" in SOLOMONS D. (1952), *Studies in cost analysis*, Londres, Sweet & Maxwell, p.3-49.
SOMBART W. (1993), « L'entreprise comme unité comptable » (traduction d'un paragraphe de Der moderne Kapitalismus), *Cahiers d'histoire de la comptabilité*, n°2, p.19-28.
SONNET M. (1984), « Comment devient-on une « épouse-secrétaire » à Paris au XVIII^e siècle ? », *Pénélope Pour l'histoire des femmes*, n°10, printemps 1984, p.75-77.
SOUBIRAN-PAILLET F. (1999), *L'invention du syndicat (1791-1884)*, Paris, L.G.D.J..
SZRAMKIEWICZ R. (1981), *Histoire du droit des affaires et des institutions commerciales*, Paris, Les cours de droit, 2 tomes.
TAYLOR G.-V. (1963), "Some business partnerships at Lyon 1785-1793", *The Journal of Economic History*, Vol. 23, No 1, pp. 46-70.
THUILLIER G. (1966), *Aspects de l'économie nivernaise au XIX^e siècle*, Paris, Armand Colin.
THUILLIER G. (2004), *La vie quotidienne dans les ministères au XIX^e siècle*, Paris, Comité pour l'Histoire Economique et Financière de la France.
TILLY L. et SCOTT J. (2002), *Les femmes, le travail et la famille*, Paris, Payot, collection Petite Bibliothèque Payot, réédition.
TONDEUR H. et LA VILLARMOIS (DE) O. (2003), « L'organisation de la fonction comptable et financière : centre de services partagés versus externalisation : solution alternative ou situation intermédiaire ? », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 9, volume 1, p.29-52.
TYSON T. (1993), "Keeping the record straight: Foucauldian revisionism and nineteenth century US Cost accounting history", *Accounting Auditing and Accountability Journal*, vol.6, n°2, p.4-16.
VATIN F. (2007), *Morale industrielle et calcul économique dans le premier XIX^e siècle*, Paris, L'Harmattan.

VELUT C. (2000), « Les boutiques de papiers peints à Paris, 1750-1820 », in COQUERY N. (2000), *La boutique et la ville*, Tours, Publications de l'Université François Rabelais.
VEYNE P. (2008), *Foucault. Sa pensée, sa personne*, Paris, Albin Michel.
VLAEMMINCK J.-H. (1956), *Histoire et doctrines de la comptabilité*, Paris, Dunod.
WALKER S. (1995), « The genesis of professional organization in Scotland : a contextual analysis », *Accounting Organizations and Society*, vol.20, n°4, p.285-310.
WALKER S. (2004), "The genesis of professional organisation in English accountancy", *Accounting Organizations and Society*, vol.29, p.127-156.
WEBER M. (1995), *Economie et société*, 2 tomes, Paris, Pocket, réédition.
WILLIAMSON O. (1994), *Les institutions de l'économie*, Paris, Interéditions.
WOOTTON C. et KEMMERER B. (2007), « The emergence of mechanical accounting in the U.S., 1880-1930", *Accounting Historians Journal*, vol.34, n°1, p.91-124.
WOOTTON C. et WOLK C. (2000), « The evolution and acceptance of the loose-leaf accounting system, 1885-1935 », *Technology and Culture*, vol.41, janvier, p.80-98.
WORONOFF (1984), *L'industrie sidérurgique en France pendant la Révolution et l'Empire*, Paris, Editions de l'EHESS.
WORONOFF D. (1998), *Histoire de l'industrie en France du XVI^e^ siècle à nos jours*, Paris, collection Points Histoire, Le Seuil.
YAMEY B. (1949), "Scientific bookkeeping and the rise of capitalism", *Economic History Review*, p.99-113.
YAMEY B. (1964), "Accounting and the rise of capitalism: further notes on a theme by Sombart", *Journal of Accounting Reasearch*, autumn, p.117-136.
YAMEY B. (1990), *Historic Accounting Literature*, Yushodo Company Limited, volume 16.
YATES J. (1989), *Control through communication*, Baltimore, John Hopkins University Press.
ZELDIN T. (2002), *Histoire des passions françaises*, Paris, Petite Bibliothèque Payot, 5 tomes.
ZELINSCHI D. (2008), "Legitimacy, expertise and closure in the Romanian accountants' professional project (1900-1916)", *Accounting History*, à paraître.
ZERNER S. (1985), *Travail domestique et force de travail : ouvrières et employées entre la Première Grande Guerre et la Grande Crise*, Thèse de doctorat, Université Paris X, Paris.
ZIMNOVITCH H. (1997), *Le calcul des prix de revient en France pendant la seconde industrialisation*, thèse de doctorat, Université de Poitiers, 2 tomes.
ZIMNOVITCH H. (2002), « Essai sur un rapport fécond entre histoire et gestion » in COLLECTIF (2002), *Sciences de gestion et pratiques managériales*, Paris, Economica.

Table des matières

REMERCIEMENTS **1**

PROLOGUE **3**

INTRODUCTION **5**

1. LA PROBLEMATIQUE DE RECHERCHE 6
2. LE RECOURS A L'HISTOIRE 9
3. LE PLAN DE LA THESE 11

PREMIERE PARTIE : FONDEMENTS THEORIQUES ET METHODOLOGIQUES **13**

CHAPITRE 1 : LE CHOIX DES OUTILS THEORIQUES **15**

1. LA POSITION DE NOTRE QUESTIONNEMENT EN HISTOIRE DE LA GESTION 15
2. LES DIFFERENTS COURANTS THEORIQUES 17

2.1. Les explications *néo-classiques* 18
2.2. Les explications marxistes 20
2.3. Les explications foucaldiennes 21
2.3.1. Les concepts de rupture, d'archéologie et d'épistémé chez Foucault 22
2.3.2. Les concepts de généalogie et de savoir/pouvoir chez Foucault 25

3. NOTRE OUTILLAGE THEORIQUE 28

CHAPITRE 2 : ASPECTS METHODOLOGIQUES **37**

1. L'ARTICULATION SAVOIRS/PRATIQUES 37

1.1. Une définition opérationnelle des savoirs comptables 37
1.2. Une définition opérationnelle des pratiques comptables 39

2. LES SOURCES MOBILISEES 40

2.1. Les sources utilisées pour les savoirs 40
2.2. Les sources utilisées pour les pratiques 41
2.2.1. Observer l'organisation comptable avant les services comptables 44
2.2.2. Expliquer la naissance des services comptables 45
2.2.3. Observer les premiers services comptables 47

3. LES NOTIONS ET LES CONCEPTS MOBILISES 51

3.1. Rapport social et rapport salarial 51
3.2. Capacités et loyauté 52
3.2.1. La question des capacités des individus 54
3.2.2. Confiance, loyauté et surveillance. 56
3.3. La notion d'organisation 58

DEUXIEME PARTIE : GERER LA COMPTABILITE A L'AGE CLASSIQUE 61

CHAPITRE 3 : LA TECHNIQUE COMPTABLE COMME REPRESENTATION ORDONNEE DE LA REALITE 63

1. LA DIFFUSION DISPARATE DES TECHNIQUES COMPTABLES 63
1.1. L'absence de comptabilité 63
1.2. Les pratiques comptables 65
2. LES FONDEMENTS EPISTEMIQUES DU SAVOIR COMPTABLE 68
2.1. La nature du savoir : un reflet ordonné des pratiques 68
2.2. Les fondements du savoir : de bons praticiens 72
2.3. Les usages du savoir : l'utilité pour le praticien 75

CHAPITRE 4 : UN PERSONNEL COMPTABLE RESTREINT ET LOYAL 79

1. LES PRATIQUES DE DELEGATION DE LA TENUE DES LIVRES AU QUOTIDIEN 79
1.1. La tenue familiale des livres 80
1.2. Le recours au spécialiste : le teneur de livres 84
1.2.1. Les raisons du recours au teneur de livres 84
1.2.2. La loyauté du teneur de livres 85
1.3. Le recours au comptable 90
1.3.1. Les difficultés de la délégation à Saint-Gobain 90
1.3.2. D'autres cas de délégations simultanées des fonctions de gestion et de comptabilité 92
1.3.3. Les modes de recrutement des comptables 93
2. UN CORPUS DE SAVOIR SUR LE PERSONNEL TRES RESTREINT 97

CHAPITRE 5 : DES PRATIQUES ORGANISATIONNELLES DOMINEES PAR DES USAGES DESORDONNES 103

1. DES PRATIQUES ORGANISATIONNELLES « EVIDENTES » 103
1.1. L'organisation du travail 103
1.2. L'organisation de l'espace 106
1.3. L'organisation du temps 109
2. L'ABSENCE D'UN SAVOIR SUR L'ORGANISATION 111

TROISIEME PARTIE : LES NOUVELLES STRUCTURES DU MARCHE DU TRAVAIL CHEZ LES *COMPTABLES* 115

CHAPITRE 6 : LA NAISSANCE D'UN SAVOIR SUR L'ORGANISATION AU XIX^{E} SIECLE 119

1. LE POIDS DU CONTEXTE ECONOMIQUE : LE LIEN ENTRE COMPTABILITE, ESCROQUERIES ET FAILLITES 119
1.1. Faillites et comptabilité 119

1.2. Escroqueries, sociétés par actions et comptabilité 123
2. DE L'EXPERIENCE A LA ROUTINE : LES NOUVELLES REALITES DU SAVOIR COMPTABLE 124
2.1. Nature et fondement du savoir comptable au XIX^e siècle 124
2.1.1. L'esquisse d'un changement 124
2.1.2. L'aboutissement 132
2.2. Un nouvel usage pour le savoir comptable 135
3. DE L'ORDRE A L'ORGANISATION : LA NAISSANCE D'UN SAVOIR DE GESTION 137
CHAPITRE 7 : DE NOUVEAUX LIEUX DE SAVOIR 147
1. UNE OFFRE DE *COMPTABLES* RENOUVELEE 147
1.1. Le développement de l'enseignement comptable au XIX^e siècle 148
1.2. Changer le quotidien : le poids des associations comptables 154
1.2.1. Géographie des associations professionnelles comptables locales 156
1.2.2. La multiplicité des associations comptables 159
1.2.2.1. La Société Académique de Comptabilité 160
1.2.2.2. Les associations locales comptables 163
1.2.2.3. Une revue à part : France-Comptable 169
2. LA TRANSFORMATION DE LA DEMANDE DE COMPTABLES 171
2.1. Le rôle des ingénieurs-conseils et des experts-comptables 172
2.2. Le rôle de la presse dans la promotion d'une organisation 176
2.2.1. Avant 1914 : dire la réalité 176
2.2.2. L'Entre-deux-guerres (1) : le discours normatif implicite 177
2.2.3. L'Entre-deux-guerres (2) : le discours normatif assumé 180
2.3. Les nouveautés techniques 181

QUATRIEME PARTIE : GERER LA COMPTABILITE A L'AGE MODERNE 189

CHAPITRE 8 : UNE TECHNIQUE COMPTABLE NORMEE 191
1. DES SAVOIRS NORMALISATEURS 192
1.1. Normaliser les comptabilités commerciale et industrielle ? 192
1.2. Normaliser les comportements quotidiens 196
1.3. La problématique des frais généraux d'administration 198
2. DES PRATIQUES COMPTABLES NORMALISEES 201
2.1. La normalisation des pratiques comptables 202
2.2. La normalisation des comportements quotidiens 203
2.3. Du sujet à l'objet : les normalisations du calcul des frais généraux 208
CHAPITRE 9 : LA MASSIFICATION DES SERVICES COMPTABLES 217
1. DU COMMIS A L'EMPLOYE : LE CHANGEMENT DE STATUT DU *COMPTABLE* 217

1.1. L'effacement du champ de la morale 218
1.2. La montée d'un savoir sur la division du travail 220
1.2.1. Les divisions du travail comptable du XIX^e siècle 221
1.2.1.1. La distinction comptable-caissier 221
1.2.1.2. La distinction comptable – teneur de livres 225
1.2.1.3. La distinction entre comptable de bureau et de la production 227
1.2.2. Les divisions du travail de la première moitié du XX^e siècle 229
1.2.2.1. La distinction comptable – chef comptable 229
1.2.2.2. Le resserrement des fonctions de comptable : l'exemple du courrier 231
1.3. La montée en puissance du droit social des comptables 233
1.3.1. Le contrat de travail comme seul horizon du droit social ? 233
1.3.2. La naissance d'un droit social du comptable 234
1.3.2.1. La durée du travail 235
1.3.2.2. Les conditions de travail 239
1.4. Le recours à d'autres savoirs : l'exemple de la psychologie 241
2. DU SAVOIR A LA PRATIQUE : LA GESTION DU PERSONNEL COMPTABLE 241
2.1. Une vue globale du personnel de la fonction comptable naissante 241
2.1.1. Une protohistoire de la fonction comptable 242
2.1.2. La montée du nombre de comptables 246
2.1.2.1. Le personnel de l'Administration Centrale 248
2.1.2.2. Le personnel comptable des établissements 248
2.1.3. L'évolution des salaires 249
2.1.4. La mobilité des comptables 251
2.2. La dynamique des fonctions comptables 255
2.2.1. Les différentes fonctions comptables 256
2.2.1.1. Le chef comptable 257
2.2.1.2. Le caissier 260
2.2.1.3. Le comptable de bureau 262
2.2.1.4. Le comptable de magasin 264
2.2.1.5. L'aide-comptable 266
2.2.1.6. Le facturier 267
2.2.1.7. L'employé aux écritures 267
2.2.1.8. Les mécanographes 268
2.2.1.9. Le commis et l'employé 269
2.2.2. Hiérarchie et carrières des comptables 270
2.2.2.1. La hiérarchie des différentes fonctions vue à travers les salaires 270
2.2.2.2. Les carrières vue à travers la mobilité 271

CHAPITRE 10 : L'INVENTION DE LA FONCTION COMPTABLE 275
1. PENSER L'ORGANISATION AU DEBUT DU XX^{E} SIECLE 275
1.1. Organiser l'espace 276
1.1.1. L'emplacement du service comptable 277
1.1.2. La disposition des locaux 279
1.1.3. Les conditions de travail 282
1.2. Organiser le temps 284
1.2.1. Des horaires de travail contrôlés 284
1.2.2. Le contrôle individualisé des tâches 286
1.2.3. La pratique des vacances 286
1.3. Organiser la structure 287
1.3.1. Comptabilité générale et comptabilité auxiliaire 288
1.3.2. Comptabilité industrielle et comptabilité commerciale 289
2. ORGANISER LA FONCTION COMPTABLE DANS LES ENTREPRISES 290
2.1. Un nouveau problème 290
2.2. La recherche de nouvelles réponses 294
2.2.1. Les rapports sur l'organisation des nouveaux bureaux 294
2.2.2. La visite d'autres bureaux 298
2.3. La mise en place de nouvelles réponses 299
2.3.1. La situation dans quelques entreprises de la fin du XIX^{e} siècle 301
2.3.2. Distinguer un intérieur d'un extérieur 306
2.3.3. La forme restreinte de division 309
2.3.4. La forme accentuée de division 312
2.3.5. Les fondements de la hiérarchie 318
CONCLUSION 323
1. LES CIRCONSTANCES DE LA NAISSANCE DE LA FONCTION COMPTABLE 323
2. APPORTS ET LIMITES DE LA THESE 327
2.1. Apports de la thèse 327
2.1.1. Apports théoriques 327
2.1.2. Apports épistémologiques 328
2.2. Limites de la thèse 329
3. EN GUISE D'OUVERTURE : LES USAGES SOCIAUX DU PASSE EN GESTION 330

ETAT DES SOURCES 335

BIBLIOGRAPHIE 350

Pierre LABARDIN

L'émergence de la fonction comptable en France

Cette thèse essaie de comprendre pourquoi et comment s'est constituée la fonction comptable dans les entreprises françaises. Cette recherche se fonde sur des études de cas, la littérature comptable d'abord puis de gestion et sur des sources secondaires.

Dans un premier temps, nous rappelons d'abord que la comptabilité est tenue dans les grandes entreprises du XVIII^{e} et du début du XIX^{e} siècle sans qu'il n'existe pour autant de fonction comptable autonome. Le contraste est alors éloquent entre une technique assez élaborée mais diffusée de façon très disparate et un personnel comptable peu nombreux.

Dans un second temps, nous mettons en évidence une rupture dans le savoir comptable à partir du début du XIX^{e} siècle. S'appuyant sur la montée du nombre de faillites, il acquiert progressivement une légitimité suffisante pour devenir normatif, permettant l'apparition d'institutions qu'il légitimera : l'enseignement et les associations comptables, la presse professionnelle et les professions libérales que sont les experts-comptables et les ingénieurs-conseils. D'une façon ou d'une autre, elles contribuent à installer, développer et rendre incontournable la fonction comptable comme le mode d'organisation de la comptabilité dans la grande entreprise.

Dans un dernier temps, nous définissons enfin la fonction comptable. Ce sont évidemment des techniques intellectuelle (la comptabilité) et matérielle (la mécanisation, les feuillets mobiles etc.). Mais c'est aussi une multiplication de fonctions où s'invente une division du travail de plus en plus élaborée. La fonction comptable, c'est enfin le lieu où l'organisation prend toute son importance à travers les problématiques de l'espace, du temps et de la structure.

Mots clés : histoire, comptables, organisation, fonction comptable

The apparition of the accounting function in France

This PhD dissertation tries to explain why and how the accounting function appeared in French firms. This research is based on cases study, on the study of accounting and management historic literature and on secondary sources.

First of all, we point out that an organization without an accounting function existed during the 18th and the 19th century, even in the greatest firms. There were a huge gap between a technique well developed and the lack of staff.

Then, we show a major change in the structure of the accounting knowledge at the beginning of the 19th century. It is progressively more legitimate and became normative. It can explain the appearance of new institutions: teaching and accounting associations, professional press and professions (accountants and consultants). They helped to diffuse the accounting function as the best way of accounting organization in the greatest firms.

At least, we define the accounting function. This is obviously an issue of intellectual (accounting) and material (mechanization, loose leaf etc.) technique. This is also a great increase of functions with a very precise division of labour. This is finally the place where the word organization can perfectly sum up the situation: the organization of space, of time and of structure.

Key words: history, bookkeepers, organization, accounting function

Laboratoire Orléanais de Gestion
Rue de Blois
45067 Orléans Cedex