



HAL
open science

“ La dame Comptabilité ”, une analogie au service de la vulgarisation comptable : de la circulation sanguine à la santé de l’entreprise

Marie Catalo, Nicole Azema-Girlando

► **To cite this version:**

Marie Catalo, Nicole Azema-Girlando. “ La dame Comptabilité ”, une analogie au service de la vulgarisation comptable : de la circulation sanguine à la santé de l’entreprise. 27ème Congrès de l’Association Francophone de Comptabilité, Association francophone de comptabilité, May 2006, Tunis, Tunisie. pp.CD-Rom. halshs-00548096

HAL Id: halshs-00548096

<https://shs.hal.science/halshs-00548096>

Submitted on 18 Dec 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.

« La dame Comptabilité », une analogie au service de la vulgarisation comptable : de la circulation sanguine à la santé de l'entreprise

Marie CATALO

Maître de Conférences
CRGNA Université de Nantes,
IAE rue de la Censive du Tertre, BP 62232,
44322 NANTES Cedex 3
02 51 12 58 27
Marie.Catalo@univ-nantes.fr

Nicole AZEMA-GIRLANDO

Maître de Conférences Associée
LARGO Université d'Angers,
UFR Droit Sciences Economiques, BP 3633
49036 ANGERS Cedex 01
02 41 96 21 75
Nicole.Girlando@univ-angers.fr

Résumé

Comment rendre accessible à un public non formé les documents comptables et de gestion ? Cet article analyse un exemple de vulgarisation, datant de 1933, qui repose sur une analogie avec la circulation sanguine. Pour ce faire, le travail de recherche a consisté à établir un état des connaissances comptables diffusées entre 1900 et 1933 pour mettre en perspective le document étudié. Si l'auteur prend des libertés avec l'anatomie, l'analogie apparaît pertinente puisqu'elle permet de faire le lien avec la notion de santé de l'entreprise : santé de l'entreprise sur laquelle jouent les événements et les choix des dirigeants, apparence de santé grâce à des manipulations comptables. Il semble également que sur cette période que l'analogie ne soit utilisée que dans le cadre de la vulgarisation.

Mots clés

Analogie, vulgarisation, histoire de la comptabilité, période 1900-1933, circulation sanguine.

« La dame Comptabilité », une analogie au service de la vulgarisation comptable : de la circulation sanguine à la santé de l'entreprise

La comptabilité est une discipline réputée d'accès difficile, car reposant sur un vocabulaire et des concepts dont la maîtrise passe souvent par la pratique de la technique de l'enregistrement. Cette dernière demande un investissement personnel rebutant les personnes cherchant à comprendre la comptabilité sans la pratiquer. Or certains publics sont amenés à lire et devoir comprendre les documents de synthèse et de gestion sans avoir à tenir les comptes. Se pose alors le problème des moyens de la vulgarisation comptable. Par exemple : doit-on expliquer le fonctionnement du compte ? Si l'on répond non, comment faire ? Ce problème n'est pas récent comme en témoigne un fascicule (Deuwez, 1933) intitulé *La dame Comptabilité* et édité en 1933. Celui-ci répond en utilisant un raisonnement analogique reposant sur le modèle de la circulation sanguine dans un corps féminin. Cette question reste d'actualité en regard du volume non négligeable de l'enseignement de gestion en direction d'étudiants non-spécialistes dans nos institutions et même si nous avons apporté d'autres réponses telles que l'utilisation de supports pédagogiques (par exemple : la Marée Fraternelle)¹.

L'analogie est d'un usage courant en sciences sociales (Weber, 1981)², en économie³ (Ménard, 1981)⁴. En autorisant l'emprunt conceptuel, elle permet le renouvellement théorique comme par exemple :

- dans le cas du schéma de Quesnay et de la circulation sanguine (Denis, 1904)⁵, (Thompson, 1998)⁶,
- dans le cas du courant évolutionniste, il apparaît que les apports se sont faits dans les deux sens, de l'économie à la biologie puis de la biologie à l'économie (Diani, 2003).

¹ Support pédagogique interactif permettant de découvrir les concepts de base de la comptabilité et les documents de synthèse sans utiliser le vocabulaire technique. La terminologie spécialiste n'intervient qu'à la fin du cas. Cf site : grapfig.free.fr

² Page 139.

³ « The very notion of what constitutes an economic theory may well change. For a century, some economist have maintained that biological is a more appropriate paradigm for economics than equilibrium models analogous to mechanics...[E]conomic theory may well take an analogous courses" Arrow, (1995) page 1618.

⁴ Page 139.

⁵ Page 91.

⁶ Page 302.

En matière de comptabilité, l'analogie nous semble avoir été rarement abordée. C'est pourquoi, nous nous proposons d'analyser *La dame Comptabilité* pour resituer l'intérêt, l'apport et les limites de cette analogie dans le contexte particulier de l'enseignement et la vulgarisation comptable francophone et franco-belge des années 1900 à 1933. A cet effet, nous distinguerons deux parties : celle consacrée à la présentation du document et à l'état des connaissances relevé dans les ouvrages de l'époque de celle consacrée à l'analyse de l'analogie.

Pour ce faire, nous avons convenu de distinguer une partie basée sur l'observation des sources d'une partie interprétative. La partie observation permettra de présenter le document et son auteur puis de faire un état des lieux synthétique des connaissances diffusées à l'époque, tant dans le domaine comptable que dans le domaine du sang. La partie interprétative nous amènera à analyser l'intérêt et les limites de l'analogie proposée par Deuwez et à nous poser la question de l'usage de l'analogie dans la diffusion des savoirs comptables de l'époque.

1. PREALABLE A L'ANALYSE

1.1. LE DOCUMENT

Il s'agit d'un fascicule de 33 pages, intitulé *La dame Comptabilité* imprimé en 1933 par l'Imprimerie de Lagny. Son auteur H.Deuwez reste inconnu malgré nos recherches. Un exemplaire de ce document est disponible à la Bibliothèque Nationale. Sur la page de garde, l'auteur précise son intention : « Ce petit ouvrage, destiné aux administrateurs et directeurs de société, prétend donner sous un air de plaisanterie, des idées justes sur le rôle de la comptabilité moderne et des services qu'il faut en attendre. » Ce texte présente deux parties. Dans cet exposé, nous nous limitons à la première partie qualifiée par l'auteur « la comptabilité proprement dite », la seconde orientée prix de revient sera l'objet de travaux ultérieurs.

La partie étudiée se décompose en 6 sous-parties dont les intitulés sont déjà révélateurs du ton de l'auteur :

- « La comptabilité à vol d'oiseau » présente la définition de la comptabilité, l'organisation comptable et les différents comptes sans préciser leur mode de fonctionnement. Pages 2,4,5.
- « La dame Comptabilité » donne une image de la comptabilité sous la forme d'un corps féminin habillé et chapeauté. Les organes correspondent aux comptes présentés

précédemment et reliés entre eux par de fins canaux. Les commentaires précisent que du sang y circule créant une analogie entre la circulation sanguine et comptabilité que nous analysons dans une partie ultérieure. Page 6 Annexe 1.

- « Le rôle de l'estomac et des intestins » assimile ces organes aux comptes valeurs d'exploitation (magasins et encours), comptes d'exploitation (main d'œuvre, frais généraux, ventes) et montre leur rôle dans la formation du prix de revient (version simplifiée) et la constatation du résultat. Page 7. Annexe 4.
- « La dame Bilan » correspond à dame Comptabilité accessoirisée d'un panier à « provisions » et d'un tonnelet « bénéfice ». Page 8. Annexe 2.
- « Le maquillage de la dame Bilan-vademecum du parfait truqueur » met en évidence les opérations susceptibles d'améliorer l'apparence de dame Bilan avant qu'elle ne se présente devant le conseil d'administration. Page 9. Annexe 3
- « La vieille dame Comptabilité, méthodes d'autrefois, inventaire annuel » revient sur un autre mode de fonctionnement des comptes magasins et ventes. Page 10.

1.2. ETAT DES CONNAISSANCES COMPTABLES A L'EPOQUE

Pour analyser cette analogie au service de la vulgarisation comptable, il convient de faire au préalable le point sur les connaissances de l'époque tant sur la comptabilité que sur la circulation sanguine point important de l'analogie.

1.2.1. Les sources

Pour faire le point sur les connaissances, nous avons étudié les ouvrages du fonds Stevelinck disponible à la Bibliothèque Universitaire de Nantes riche de près de 1000 références. Nous avons choisi d'examiner, pour la période 1900 à 1933, les manuels de comptabilité, des ouvrages de vulgarisation ainsi que ceux portant sur le bilan, que ces publications soient françaises ou belges. L'étude repose sur un échantillon d'une trentaine d'ouvrages. Les bulletins de revues professionnelles ou académiques n'ont pas été systématiquement examinés.

L'étude porte sur une période suffisamment large pour pouvoir apprécier si les connaissances véhiculées par le fascicule étudié étaient des standards ou non et depuis quand. Nous avons choisi d'étudier des ouvrages francophones français et belges car le document a été imprimé par l'Imprimerie de Lagny qui est une entreprise belge et déposé à la Bibliothèque Nationale Française. N'ayant pu identifier la nationalité de l'auteur, nous

n'avons pas pu trancher. Par ailleurs, sur la période étudiée des années 1900 aux années 1930, aucun texte réglementaire différenciateur n'est à noter tant sur la comptabilité que sur les métiers de la comptabilité (Beelde, 1997)⁷. Enfin, dans les ouvrages consultés, des auteurs belges citent des auteurs français et vice et versa (Daubresse, 1912)⁸, (Faure, 1927a)⁹. Ceci laisse suggérer une communauté de références.

Ponctuellement, nous avons consulté des textes de réflexion plus conceptuels (Colasse, 2005), (Vlaemminck, non daté). Toutefois, il nous semble que les manuels et les ouvrages de vulgarisation sont plus pertinents pour notre projet de recherche car ils témoignent des connaissances diffusées et des débats s'y référant. Par ailleurs, l'étude d'ouvrages de vulgarisation (moins nombreux que les manuels¹⁰) révèle le caractère particulièrement original de la publication étudiée par rapport aux manuels. Nous présentons ici une synthèse de nos observations en relation avec l'objet de la communication.

Les points marquants relevés dans les 35¹¹ ouvrages de l'échantillon sont :

- l'évolution de l'explication du fonctionnement des comptes qui témoigne du débat entre les approches par la personnalisation des comptes et à partir du bilan ;
- la place de plus en plus grande donnée au bilan puis dans une moindre mesure au compte de pertes et profits ;
- la variété des modes de tenue des comptes « magasin » ou « marchandises » qui témoigne de la mise en place progressive de l'inventaire permanent ;
- l'évolution du nombre et du type de comptes en relation avec le débat sur le mode explicatif du fonctionnement des comptes ;
- l'émergence de la notion de plan comptable.

Cette variété peut être mise en relation avec l'absence de normalisation de la comptabilité¹² mais également avec la diffusion plus ou moins rapide ou partielle des théories comptables

⁷ Page 40.

⁸ Il cite page 9 : Gabriel Faure, Léon Say (homme politique et économiste français 1826-1896) et P.J. Prudhon (économiste, 1809-1865).

⁹ Il cite Daubresse page 65.

¹⁰ Nous n'avons pour le moment identifié que 4 ouvrages de ce type dans le fonds pour la période étudiée.

¹¹ Deux ouvrages sont postérieurs à cette fourchette, il s'agit de Hanon-de-Louvet (1939) *Analyse et discussion de bilans à l'usage de la pratique et de l'enseignement* et Delaporte (1936) *Méthode rationnelle de tenue des comptes*. Le premier cité par dans des ouvrages antérieurs n'était disponible que dans cette édition tardive. Pour le deuxième, les ouvrages antérieurs sur sa méthode rationnelle sont actuellement en réparation.

¹² Toutefois les manuels font référence à une conformité avec les programmes de collèges et athénées (Belgique), écoles normales supérieures (France). En ce qui concerne la France, le *Nouveau Dictionnaire de la Pédagogie* (1911) nous montre à l'article « comptabilité » des programmes dont le contenu se rapporte essentiellement à l'organisation des enregistrements.

(Charrier, 2005). Compte tenu de l'objectif de notre communication, nous ne précisons que les trois premiers points.

1.2.2. Etat des explications sur le fonctionnement des comptes

Deux conceptions du fonctionnement des comptes cohabitent :

- Approche par la personnalisation des comptes
- Approche à partir du bilan.

Elles font l'objet de débats qui cherchent à montrer que la comptabilité est une science ou une théorie et par conséquent rigoureuse.

A. Personnalisation des comptes

Reprenons à notre compte l'explication de (Faure, 1927a) au sujet de la personnalisation des comptes (qu'il qualifie de théorie juridique) : « on ouvre un compte pour savoir de combien son titulaire est créancier ou débiteur ; on considère qu'il existe derrière chaque compte, une personne, c'est-à-dire un être ayant des droits et des obligations. » (Bunau-Varilla, 1924) : « La comptabilité base ses procédés sur la conception d'une série de personnalités fictives que l'on appelle « comptes », chacun d'eux agissant comme un délégué de la Société, chargé par elle d'un service spécial. La société paraît confier à ces personnalités la gestion exclusive de certaines classes bien définies de ses opérations, qui sont toujours des entrées ou des sorties de fonds, et s'interdire de faire aucune opération que par leur intermédiaire. »¹³

Dans ce cas et dans une vision de personnalisation extrême comme celle défendue par (Faure, 1927a), le propriétaire donne ou reçoit des fonds du (au) gérant ou à la maison de commerce qui eux-mêmes confient/donnent à des gérants de valeurs matérielles (matériel, magasin, caisse) qui eux même donnent/reçoivent notamment à des tiers (clients, fournisseurs). « A cet effet, on admet qu'à la gestion de chaque valeur, est attaché, comme nous l'avons déjà dit, un employé chargé de recevoir ou de livrer cette valeur, ou tout simplement, par suite d'une fiction on personnifie les valeurs pour leur conférer l'aptitude à être débitées ou créditées, qualité inhérente aux personnes seules. » (Deschamp, 1926)¹⁴.

La comptabilité tient donc le compte de chacune de ces personnes de son point de vue, selon la convention, le compte qui donne est crédité (notation à l'avoir, partie droite) alors que le compte qui reçoit est débité (notation côté doit, partie gauche). Le compte d'une personne

¹³ Nous avons pu noter que cette personnalisation des comptes est associée dans les manuels à une distinction entre entreprise et propriétaire qui a été par ailleurs qualifiée de théorie de la double personnalité Degos (2005) *Eugène Léautey et Adolphe Guilbault, Les Grands Auteurs en Comptabilité.*

¹⁴ Page 156.

(par exemple le client) est débité parce qu'il a reçu et par conséquent de son point de vue il doit. Ceci revient à suivre l'ensemble des échanges entre les différentes personnes concernées. Au moment de l'inventaire, on établit le bilan qui reflète la situation propre de l'entreprise. Par conséquent, pour ce faire, la situation du compte personnifié qui reflète son point de vue est transformé pour rendre compte de la situation du point de vue de la maison pour qui est établi le bilan. « La maison doit toujours être ainsi interposée par la pensée entre le compte qui reçoit et le compte qui livre : au débit et au crédit du compte, l'endroit du compte qui se voit, correspondent toujours le crédit et le débit de la maison, l'envers du compte qui ne se voit pas. C'est là un point essentiel pour comprendre la transformation de la balance d'inventaire par doit et avoir en bilan actif et passif. » (Deschamp, 1926)¹⁵. En effet, les soldes débiteurs des comptes figurent à l'actif (côté gauche) en tant créances et les soldes créditeurs (côté droit) des comptes au passif alors qu'initialement pour enregistrer dans le compte-personne les créances sont à droite et les dettes à gauche. Là nous voyons apparaître une inversion de sens par rapport au compte, les dettes de l'entreprise sont à droite (côté avoir et pas côté doit), on peut en déduire que le bilan n'est donc pas un compte.

Cette restitution est sommaire et passe sous silence le détail de la constatation des pertes et profits et des variantes dans les explications du fonctionnement des comptes. En effet, certains auteurs sont moins jusqu'au boutistes que (Faure, 1927a)¹⁶,(Faure, 1927b),(Faure, 1929) et admettent des comptes de choses ou de valeurs à la place des gérants de choses. Nous retrouvons ici la classification proposé par de La Porte (Nikitin, 2005). Par conséquent, selon la vision des classes de comptes, l'explication « un compte qui reçoit est débité, un compte qui donne est crédité. » peut être complétée¹⁷, mais cette explication initiale reste et représente pour nous la caractéristique d'une famille d'explication que nous qualifions « personnalisation du compte ».

Cette façon de procéder semble naturelle pour certains (Faure, 1927a). Pour d'autres, elle crée un trouble qui nécessite d'être éclairci (Bunau-Varilla, 1924), ou mérite d'être rejetée « plus de fictions, de ridicules personnifications pour expliquer les principes comptables » (Daubresse, 1912). A partir des années 20, d'autres auteurs optent carrément pour une autre approche : l'approche par le bilan.

¹⁵ Page 153.

¹⁶ Faure lui-même évolue au gré des éditions et des ouvrages au sujet mais reste un tenant de la personnalisation des comptes.

¹⁷ Par les termes « entrée » et « sortie » notamment, en raison de ces termes, il ne faudrait pas en conclure abusivement qu'il s'agit de la méthode d'enseignement qualifiée méthode des flux.

B. Approche par le bilan

Comme le souligne (Faure, 1927a) : « alors que la précédente conduit au bilan par la synthèse des comptes, celle-ci conduit aux comptes par l'analyse du bilan ». Les ouvrages présentant cette approche partent du bilan en définissant (dès le premier chapitre) l'actif, le passif, le capital ainsi que le résultat comme la différence entre le capital final et le capital initial. Le mot patrimoine est quelques fois mentionné (Desirotte, 1931)

L'actif est « tout ce qu'une entreprise possède à un instant » (Faure, 1927a). L'actif est « l'énumération des biens de l'entreprise avec leur valeur : moyens d'action... ; disponibilités... ; créances... » (Caquas, 1924). Le passif est « tout ce qu'elle doit au même instant » (Faure, 1927a). Le passif est « l'énumération des dettes de l'entreprise envers les tiers » (Caquas, 1924). Le capital est « la différence entre actif et passif » (Faure, 1927a). « La différence A-P (actif moins passif) est le capital de l'entreprise au moment envisagé, c'est-à-dire ce qui lui resterait en propre après réalisation de l'actif et extinction du passif » (Caquas, 1924). Les opérations modifient les valeurs de l'actif, du passif en plus et en moins. Ces fluctuations en plus ou en moins sont enregistrées dans les comptes des valeurs d'actif ou de passif. Ces augmentations et diminutions ne se compensant pas forcément, les opérations donnent naissance à un résultat c'est-à-dire modifient le capital, dans ce dernier cas, le résultat correspond à la différence entre le capital final et le capital initial (Caquas, 1924). Selon les auteurs, les explications sont plus ou moins claires (comme pour la méthode précédente) et différentes approches algébriques¹⁸ sont proposées (Desirotte, 1931), (Caquas, 1924).

L'explication du fonctionnement des comptes repose ici sur le bilan et sur son équation mathématique : actif-passif = capital. On pourrait supputer qu'il s'agit de la diffusion des idées de Dumarchey, telles que présentées dans les « grands Auteurs de la comptabilité » par (Michaïlesco, 2005) : « (Dumarchey) se présente volontiers comme novateur en raison de la place qu'il accorde à l'équation du bilan et à la classification des genres de bilan ». Compte tenu de l'usage du français et du fait que son ouvrage *Théorie Positive de la Comptabilité* date 1919, il est possible qu'il soit l'initiateur de ce changement de vision bien qu'il ne soit cité par aucun des ouvrages étudiés. Toutefois (Michaïlesco, 2005) cite également (Mattestich, 2003) : « en cherchant à renouveler la démarche pédagogique traditionnelle de la passation des écritures, les auteurs italiens (de la seconde moitié du XIX^{ème} siècle) tentent de proposer une compréhension plus profonde des règles d'enregistrement basée sur des

¹⁸ Les signes + et - sont également utilisés par certains auteurs dans l'approche par la personnalisation des comptes, cela ne signifie pas qu'ils font partie de la même famille que l'approche par le bilan.

explications souvent algébriques où le bilan et grand livre occupent une position centrale ». Cette piste nous semble devoir être explorée ultérieurement.

En conclusion, l'approche par la personnalisation des comptes apparaît la seule façon d'expliquer le fonctionnement en 1900 (date du début de nos observations) jusqu'aux années 20 où apparaît l'approche par le bilan. A partir de cette date, ces deux explications cohabitent, les auteurs s'affichent en tant que tenant de l'une ou l'autre des approches¹⁹. Par ailleurs, l'apport des auteurs qualifiés de « grands auteurs » (Colasse, 2005) apparaît comme limité : Leautey et Guibault quand ils sont cités, ils ne le sont que pour leur définition de la comptabilité.

Il convient enfin de noter que la place du bilan évolue durant la période. D'une part, en raison du mode d'explication du fonctionnement des comptes, d'autre part même pour les tenants de l'approche par la personnalisation, la partie consacrée au bilan passe d'une page à quelques pages puis à un chapitre. Par ailleurs, dans l'échantillon que constitue le fonds Stewelinck, plus on s'éloigne de 1900, plus on rencontre d'ouvrages exclusivement consacrés au bilan (à vérifier lors de l'étude exhaustive ultérieure). Parallèlement la place consacrée au compte perte et profits ou compte des résultats augmente mais reste toutefois très mineure au regard du bilan. C'est pourquoi, nous consacrons le paragraphe suivant à dresser un état des connaissances liées au bilan.

1.2.3. Etat des explications en matière bilan

Nous savons qu'avant 1940 « la plupart des entreprises tiennent une comptabilité générale fondée sur des mécanismes relativement homogènes mais les règles d'évaluation des actifs, les modalités de la prise en compte des risques ou la présentation des comptes de pertes et profits varient d'une entreprise à l'autre. Ce flou autorise toutes les manipulations » (Touchelay, 2005)²⁰.

La plupart des ouvrages étudiés qu'ils soient de vulgarisation, à l'usage de la pratique ou de l'enseignement traitent du bilan, mais certains d'entre eux sont consacrés exclusivement au bilan (7 ouvrages dans notre échantillon). Ces derniers nous permettent de faire les constats suivants.

¹⁹ Faure (1927) est un cas particulier car il présente les deux approches dans un même manuel tout étant un ardent défenseur de la personnalisation des comptes.

²⁰ Page 63.

A. En matière de présentation

La plupart des auteurs (Batardon, 1923), (Jacques-Charpentier, 1921), (Delaporte, 1925), (Faure, 1926), (Gerstein, autour de 1930), (Grimmiau, autour 1903), (Hanon-de-Louvet, 1939) donnent un bilan avec une présentation classique pour tous les postes hormis les amortissements qui apparaissent au passif. Même si plusieurs de ces auteurs présentent ou préconisent qu'ils soient inscrits à l'actif, seuls (Faure, 1914) et (Batardon, 1923) proposent les deux présentations. Enfin, (Jacques-Charpentier, 1921) préconise la comparaison avec l'exercice précédent et introduit le principe de permanence des méthodes pour la présentation.

B. Emergence des principes

Le coût historique : (Batardon, 1923) et (Grimmiau, autour 1903) y font allusion en parlant du prix d'acquisition des immobilisations qui doit figurer dans les livres. (Jacques-Charpentier, 1921)²¹ indique plus précisément que l'enregistrement devrait se faire au prix de revient, qui peut être réduit s'il y a une diminution mais jamais être relevé.

La prudence : Tous les auteurs de l'échantillon sont d'accord sur la nécessité d'amortir les biens immobilisés. Il faut souligner le cas de (Grimmiau, autour 1903) qui consacre un quart de son ouvrage à expliquer le bien fondé et la technique de l'amortissement. Les auteurs font également allusion aux dépréciations des stocks et des comptes clients qui nous le verrons un peu plus loin s'enregistreront sous le nom de provisions ou de réserves.

L'indépendance des exercices : Elle est présente chez (Batardon, 1923) et (Faure, 1914) avec la création de « frais échus et frais payés d'avance », (Jacques-Charpentier, 1921)²² avec les factures à payer et à recevoir.

La sincérité : Les auteurs de l'échantillon sont préoccupés par la sincérité du bilan souvent associé à l'exactitude, par exemple (Batardon, 1923)²³ « Le bilan doit donc être exact et sincère » ou (Delaporte, 1925)²⁴ « L'excellence d'une analyse tient dans la sincérité et l'exactitude d'un bilan. ». Parfois le terme sincérité n'est pas explicitement écrit, (Grimmiau, autour 1903)²⁵ « il ne suffit pas qu'un bilan soit bien équilibré... il faut que chaque poste pris individuellement, considéré isolément soit l'expression de la vérité ».

La non compensation : (Jacques-Charpentier, 1921)²⁶, souligne que les articles contraires tels que débiteurs divers et créditeurs divers ne doivent pas faire l'objet de compensation.

²¹ Pages 89 et 90.

²² Page 337.

²³ Page 243

²⁴ Page 121.

²⁵ Page 20.

²⁶ Pages 64 et 65

La permanence des méthodes : Elle est introduite par (Jacques-Charpentier, 1921)²⁷ dans son souci à vouloir présenter les chiffres de l'exercice précédent avec la même forme, et les mêmes bases²⁸ d'évaluation.

La continuité : Elle est évoquée par (Jacques-Charpentier, 1921)²⁹ dans les termes « la société est en cours, en vie » mais également par (Delaporte, 1925)³⁰ qui fait l'analyse du bilan « la continuation et la marche normale de l'entreprise étant admise... ».

C. En matière d'évaluation

(Batardon, 1923)³¹ se pose la question de savoir, en indiquant différentes possibilités, quel type de valeur doit être pris en considération. Après avoir proposé la valeur actuelle, la valeur de vente, la valeur de liquidation qu'il refuse en expliquant pourquoi, il en déduit que c'est au prix de revient qu'elle doit être faite, rejoignant la préconisation de (Jacques-Charpentier, 1921)³². Dans les manuels, la question de l'évaluation des marchandises est également posée avec pour réponse l'utilisation du prix de revient en opposition aux vieilles pratiques d'évaluation au prix de vente (voir paragraphe sur compte Magasin).

D. En matière de terminologie

Le constat fait par (Grimmiau, autour 1903)³³ est que le législateur n'a pas été suffisamment précis. Il précise³⁴ que l'«on ne s'entend guère sur la portée des mots dont il est fait usage ». Par ailleurs nous constatons que les termes de réserve et de provision n'ont pas le même sens en fonction des auteurs. (Batardon, 1923)³⁵ nous dit que les réserves « sont créées en vue d'une dépréciation qui ne se réalisera peut être jamais ». (Delaporte, 1925)³⁶ quant à lui propose les deux termes : réserve s'il s'agit d'éléments permanents alors que les provisions seraient temporaires.

E. Réglementation, irrégularité et trucage :

(Grimmiau, autour 1903)³⁷ souhaiterait que « les postes d'un bilan » obéissent à « un principe d'unité ». Les auteurs des ouvrages spécialisés dans le bilan de notre échantillon appellent également à une réglementation pour asseoir une sincérité des comptes.(Gerstein, autour de

²⁷ Page 64.

²⁸ Pages 337, 346 et 347.

²⁹ Page 62.

³⁰ Page 56.

³¹ Pages 2 et 3.

³² Page 77.

³³ Page 23.

³⁴ Page 5.

³⁵ Page 102.

³⁶ Page 92.

³⁷ Page 23.

1930)³⁸ précise que les bilans sont arrangés, embellis pour gonfler les résultats au point de constituer « de véritables faux ». (Grimmiau, autour 1903)³⁹ nous parle de la nécessité d'un contrôle en raison de la pratique de nombreux faux bilans. Les autres auteurs y font allusion à travers les autres principes.

En conclusion, on peut constater que les termes dans lesquels est traité le bilan nous apparaissent familiers. Toutefois nous ne sommes pas face à une doctrine unifiée. En effet, certains auteurs mettent en exergue des points que d'autres ne traitent peu ou pas. Contrairement à l'explication du fonctionnement des comptes, leur vision ne s'oppose pas et reflète une préoccupation commune : faire du bilan une source d'information crédible à destination des actionnaires.

1.2.4. Etat des explications relatives à la tenue de comptes magasins ou marchandises et par extension le compte Fabrication

La période est marquée par la remise en cause du fonctionnement traditionnel du compte « marchandises générales ». Rappelons tout d'abord ce fonctionnement. Le compte « magasin » ou « marchandises générales » est débité des achats et crédité des marchandises vendues à leur valeur vente. De fait, le solde de ce compte ne donne ni l'existant en magasin, ni des bénéfices (toutes les marchandises n'étant pas vendues).

C'est pourquoi, à la clôture des comptes, grâce à l'inventaire, une écriture corrige ce compte de la valeur des bénéfices ou pertes incorporés dans le solde. Par conséquent la contre-partie de cette correction est notée dans le compte de « Profits et pertes ». Cette valeur résulte d'un calcul extracomptable basé sur la relation : stock initial + achats – stock final = valeur des marchandises vendues dans l'année, la valeur de la perte ou du bénéfice = ventes – valeur des marchandises vendues. Cette méthode présente toutefois l'inconvénient suivant : « Le solde du compte ne contrôlant plus les existences, les fuites au magasin ne sont plus signalées par les livres, on n'a donc pas l'assurance de l'exactitude des résultats » (Desirotte, 1931)⁴⁰.

Des variantes existent. (Faure, 1927a)⁴¹. En effet, préoccupés par le mélange stock et résultat, les auteurs proposent progressivement l'utilisation d'un compte achats et d'un compte ventes, dédoublement du compte magasin ou marchandises. A la clôture, le compte achats est corrigé afin que son solde représente l'existant à l'inventaire, il est donc crédité de

³⁸ Pages 75 à 105.

³⁹ Page 34.

⁴⁰ Page 42.

⁴¹ Pages 70 à 86.

la valeur estimée des marchandises vendues (obtenue par calcul comme précisé plus haut). En contrepartie, cette valeur est débitée du compte ventes, par conséquent, le solde de ce compte donne ce qui est qualifié de bénéfice et qui pour nous est une marge sur ventes. Ce bénéfice est ensuite viré au compte Pertes et profits.

Il est à noter que si (Daubresse, 1912) commence par la méthode traditionnelle pour ensuite présenter les améliorations possibles, ces dernières constituent la méthode de référence chez (Faure, 1927a) la méthode traditionnelle étant mentionnée en fin de chapitre comme une méthode désuète. Chez (Desirotte, 1931)⁴² la méthode traditionnelle est à déconseiller.

Cette amélioration laisse toutefois des auteurs insatisfaits comme Daubresse, qui souhaiterait connaître l'existant à tout moment. Pour ce faire, il faudrait connaître la valeur à prix coûtant des marchandises vendues afin d'en créditer le compte qui fait office de stock : marchandises ou magasin pour certains, achats pour d'autres, c'est-à-dire pratiquer l'inventaire permanent. Ce dernier fait l'objet de discussion chez certains auteurs : ses avantages, la difficulté de sa mise en place (Daubresse, 1912)⁴³, (Faure, 1927a) L'inventaire permanent reste pour eux un idéal.

D'autres auteurs plus récents présentent l'inventaire permanent comme une des pratiques (Batardon, 1923) ou la pratique (Caquas, 1924), (Desirotte, 1931) mais n'invoquent aucun problème pour sa mise en œuvre réelle.

Il convient de noter que, concernant les frais, les rabais et les escomptes, des préconisations diverses sont présentées. L'enjeu est la mise en évidence de ces éléments au compte Pertes et profit ou leur intégration dans le bénéfice sur ventes. Les auteurs présentent des variantes en argumentant l'intérêt de la pratique qui a leur préférence. Par exemple, pour (Daubresse, 1912)⁴⁴, faire apparaître les frais généraux en compte Pertes et profits poussent les commerçants à les réduire de manière aveugle, alors qu'ils sont nécessaires au développement de l'entreprise.

Les pratiques d'enregistrement en entreprise industrielle sont inspirées des pratiques des sociétés commerciales. « Le commerçant a, comme l'industriel, un prix de revient. Il est vrai qu'il y apporte moins de souci, mais on ne peut que le regretter. Le compte

⁴² Page 42.

⁴³ Pages 58 à 63.

⁴⁴ Page 30.

Marchandises doit comme le compte Fabrication, être débité de tous les frais inhérents aux marchandises. Nous irions même jusqu'à l'en débiter mensuellement. » (Daubresse, 1912)⁴⁵. « Le compte de fabrication enregistre à son débit toutes les consommations de l'atelier de Fabrication donnant le coût des objets fabriqués, valeur qui est créditée du compte fabrication avec pour contrepartie le compte magasin lorsque les objets entrent en magasin ou un autre compte atelier si nécessaire. » (Faure, 1921) .

Pour cet auteur⁴⁶, beaucoup de personnes font l'inventaire de l'atelier et attribuent par des procédés plus ou moins exacts, une valeur aux travaux en cours. La différence entre l'existant ainsi déterminé et le solde du compte donne le coût des produits finis. Toutes les fois que c'est possible, il préconise plutôt de déterminer directement le prix de revient des produits finis et d'en créditer le compte Fabrication qui reste ainsi débiteur d'une somme représentant la valeur des travaux en cours, sauf à rectifier ce solde après comparaison avec l'existant.

Nous pouvons conclure que les enregistrements préconisés pour distinguer les consommations jouant sur le résultat, les achats, les ventes et l'existant en stock ne sont pas stabilisés. Même si on constate que plus on se rapproche des années 30, plus l'inventaire permanent est considéré un acquis sans qu'il soit mentionné les difficultés de mise en oeuvre.

1.3. CIRCULATION SANGUINE ET COROLLAIRE (PATHOLOGIE ET SOINS)

Nous allons tenter d'évaluer les connaissances au sujet du sang que seraient susceptibles d'avoir le public visé par le document *La dame Comptabilité*. Pour ce faire, tout d'abord, nous ferons un point sur les grandes dates des découvertes sur le sujet c'est-à-dire les connaissances médicales. Mais comment évaluer ce qui est susceptible d'être connu par un public non versé dans le domaine médical. En effet, l'auteur vise un lectorat d'actionnaires et de membres d'assemblée. Nous avons fait l'hypothèse que ces personnes avaient au moins suivi l'enseignement primaire, et par conséquent nous avons consulté des manuels de niveau de cours moyen c'est-à-dire avant le certificat d'étude. Il s'agit d'un niveau minimal. Puis nous avons recherché dans le *Nouveau Larousse Illustré* du début du siècle (1905-1906). Vu l'importance de l'ouvrage, 7 gros volumes reliés de cuir de près de 1500 pages chacun, ce type d'ouvrage semble réservé à des familles bourgeoises plus susceptibles d'acquérir des parts ou des actions.. Ce *Nouveau Larousse Illustré* est complété par les mises à jour que

⁴⁵ Page 31.

⁴⁶ Pages 347-348.

constitue le *Larousse Mensuel Illustré*, 3 gros volumes couvrant la période 1907-1922(1907-1922).

1.3.1. Grands dates des découvertes sur le sang

Ces grands repères sont issus de la lecture de l'*Encyclopaedia Universalis* et du livre *Le sang et les hommes* (Binet, 2001). Nous n'avons relevé que les événements antérieurs à 1933.

En 1623, William Harvey, médecin anglais, affirme que le sang circule en un circuit fermé, du cœur vers les organes et des organes vers le cœur. Le raisonnement d'Harvey sur la double circulation est toujours valable. La petite circulation amène le sang au poumon pour qu'il se charge d'oxygène (sang rouge) et revient au cœur. Puis, grâce à la grande circulation, le sang est envoyé vers tous les organes pour les alimenter en oxygène, en échange il se charge de gaz carbonique (sang bleu) et revient au cœur. Les maladies de cœur et de vaisseaux sont connues depuis le XIX^{ème} siècle grâce à l'écoute des bruits du cœur et depuis 1912, date des premières applications cliniques de l'électrocardiogramme. Il faut attendre 1944, pour résoudre ces pathologies par la chirurgie cardiaque.

En ce qui concerne le contenu du sang, les globules rouges sont découverts dans les années 1670 par Leeuwenhoek, les globules blancs en 1768 par Spallanzani et les plaquettes en 1840 par Donné. Le rôle des globules rouges dans le transport de l'oxygène est mis en évidence 1867 par Selye. Commencées au XVII^{ème} siècle, les transfusions de sang animal sont des échecs. La découverte des groupes sanguins en 1900 par Landsteiner ne soulève que peu d'intérêt. La transfusion va se développer ultérieurement notamment grâce aux apports techniques, héritage des différents conflits du XX^{ème} siècle. Le sang citraté (1917) permet le stockage et le transport du sang durant la première guerre mondiale. Parallèlement, le système de collecte s'organise : en 1923, le premier centre de transfusion est ouvert à Paris et en 1929 la France est le premier pays à disposer d'une organisation qui réponde aux besoins.

En ce qui concerne la saignée, elle remonte à l'antiquité. Durant le XVII^{ème} et XVIII^{ème}, les médecins l'appliquent sans ménagement. Tombée progressivement en désuétude, elle n'est plus pratiquée que dans des cas très particuliers.

1.3.2. Connaissances dans les manuels

Les 3 ouvrages scolaires (Brémant, 1919), (Lepigoché & Seltensperger, 1912), (Fabre, après 1882) consultés comportent tous un chapitre intitulé circulation. Tous expliquent la

petite et la grande circulation, les différents types de vaisseaux, proposent une coupe du cœur en illustration, donnent le rôle du sang en tant que porteur d'oxygène et d'éléments nutritifs.

Les 2 ouvrages les plus récents proposent également une illustration d'un homme où figure l'ensemble de l'appareil circulatoire ainsi qu'un schéma de la petite et grande circulation. Ils précisent le contenu du sang : globules rouges et sérum. Ces 2 manuels présentent des informations concernant les pathologies et des règles d'hygiène.

(Lepigoché et al., 1912)⁴⁷ « Du nombre de globules dépend en grande partie, l'état de notre santé. S'il est trop petit, nous sommes anémiques ; s'il est trop grand, nous avons le sang trop épais, comme on dit, et nous sommes sujets au coup de sang, aux attaques d'apoplexie. »

(Brémant, 1919)⁴⁸ « C'est parce que le sang se rend dans toutes les parties du corps qu'il peut être si dangereux, et quelques fois si salutaire, d'inoculer dans les veines une seule goutte de liquide étranger. »

Nous pouvons émettre l'hypothèse que le public visé par Deuwez, l'auteur de *La dame Comptabilité*, possède une connaissance de l'anatomie lié au sang et est sensibilisé à liaison sang-santé. Il serait souhaitable d'asseoir cette proposition sur l'analyse d'un plus grand nombre d'ouvrages antérieur à 1912 en cohérence avec l'espérance de vie du lecteur actionnaire (par exemple à partir de 1870). L'étude du *Nouveau Larousse Illustré* peut nous donner un aperçu des connaissances à la disposition d'un public aisé.

1.3.3. Connaissances diffusées par le *Nouveau Larousse Illustré*

Dans cet ouvrage encyclopédique du début du siècle (1905-1906), nous retrouvons aux articles circulation sanguine et sang les connaissances véhiculées à ce sujet par les manuels scolaires de 1912 et 1919. Toutefois, le discours est plus détaillé, plus complet et plus scientifique. Par exemple, le contenu du sang n'est plus simplement composé de globules rouges et plasma mais également d'albumines dont une partie se coagule pour former la fibrine, de leucocytes (mono et polycellulaires, éosinophiles...). L'hémoglobine, riche en fer, permet le transport de l'oxygène. Ce qui concerne les pathologies, est du même registre.

Dans les mises à jour postérieures, nous avons remarqué deux types articles : des articles de fond (environ 1 page) et des articles d'actualité médicale. Dans les articles de fond, nous avons noté l'un portant sur les transfusions (1914) et l'autre sur la tension artérielle (1920). Ils ont en commun de présenter en détail les modes opératoires, le matériel, les difficultés après avoir défini le sujet et fait un historique détaillé. Parmi les articles d'actualité,

⁴⁷ Page 82.

⁴⁸ Page 16.

nous avons relevé un sur les essais de fibrillation et un autre sur les essais de transplantation notamment de vaisseaux sanguins.

Il apparaît que cet ouvrage de référence des bibliothèques de famille bourgeoise diffusait des connaissances scientifiques pointues. Elles étaient à la disposition pour répondre aux questions. Il n'est peu vraisemblable que l'intégralité de ce type d'ouvrage soit lue.

En conclusion, nous pouvons émettre l'hypothèse qu'à minima le public visé par Deuwez, l'auteur de *La dame Comptabilité*, possédait une connaissance de l'anatomie lié au sang et est sensibilisé à liaison sang-santé et qu'il pouvait avoir à sa disposition des connaissances scientifiques plus pointues.

2. L'ANALOGIE :

Sans entrer dans les débats philosophiques, il convient de préciser ce que nous entendons par analogie pour la distinguer de la métaphore. Nous reprendrons à notre compte les précisions données par (Coster, 1978) dans *L'analogie en sciences humaines* : « l'analogie révèle une similitude de rapports qui peut être exprimée par la formule suivante : $A/B = C/D$ c'est-à-dire que A est à B comme C est à D. Dans cette expression, la similitude vise non les termes considérés séparément, mais la relation qui les unit respectivement deux à deux, en sorte que A et B d'une part, C et D, d'autre part, sont dits être dans un rapport semblable. ». Il cite (Brown, 1977) : « le modèle analogique est construit à partir du transfert d'unités (termes, traits, dimensions...) d'un contexte dans un autre : par exemple expliquer la société à partir du modèle du corps humain ou du fonctionnement d'une machine. » Par contre, pour certains auteurs par exemple Coster (1978) la métaphore au sens strict est une image destinée à illustrer un propos. La métaphore pourrait toutefois être vue comme une analogie elliptique, pour laquelle le rapport est sous-entendu. Pour d'autres auteurs comme Brown (1977), la métaphore recouvre un ensemble contenant notamment la métaphore-image et l'analogie. L'analogie est pour lui une forme métaphorique.

Le document étudié est riche en métaphores et en analogies, c'est un moyen pour l'auteur, de traiter la comptabilité sous un air de plaisanterie. Par exemple, nous pouvons noter dans le registre métaphore-image : "tu jetteras le panier à provisions", "les fournisseurs... ces vampires suceront le sang". Cette dernière métaphore peut être vue comme une analogie implicite reprenant les termes de l'analogie principale que nous allons étudier : circulation sanguine-comptabilité.

Dans la littérature, les auteurs font des distinctions entre différents types ou niveaux d'analogies selon les intentions (analogie d'invention, analogie de preuve, analogie de représentation) ou le mode (analogie d'attribution, analogie de proportionnalité). Dans notre cas, l'auteur n'a aucune prétention à établir les fondements conceptuels de la comptabilité. Il s'agit plutôt de mobiliser les connaissances d'un domaine supposé connu au lecteur (circulation sanguine) pour transmettre des connaissances d'un domaine inconnu (la comptabilité).

Comme nous allons le montrer, cette analogie repose tout d'abord sur une similitude entre circulation entre les organes et comptabilité. Bien que ce rapprochement soit limité, pauvre, voire non conforme aux connaissances anatomiques de l'époque, il permet d'amener rapidement le lecteur non spécialiste à des informations utiles. En effet, le rapport état de la circulation sanguine/santé de la personne permet de faire émerger le rapport comptabilité/santé de l'entreprise. Ceci permet la mise en évidence de la notion de santé de l'entreprise et des actions sur celles-ci (gestion et comptabilité créative) et rend pertinente cette analogie quelque peu exotique. Enfin nous mettrons en perspective cette analogie avec les métaphores et analogies relevées dans notre échantillon.

2.1. CIRCULATION SANGUINE ET COMPTABILITE GENERALE : SIMILITUDE ET APPORTS, DIFFERENCES ET LIMITES

Le comptage des mots non comptables et non usuels utilisés dans la partie du fascicule consacrée à la comptabilité générale donne les informations suivantes. La grande majorité est liée au champ lexical du sang, de ses pathologies et de ses traitements ; puis viennent les références au corps humain et en dernier lieu celles relatives aux accessoires féminins. Les deux premiers champs sang et corps humain sont liés au fait que la circulation sanguine va être utilisée comme mode explicatif de la comptabilité générale en ce qui concerne le fonctionnement des comptes.

Dans le document objet de l'étude, l'auteur fait tout d'abord une brève présentation classique (prologue) des connaissances basiques de la comptabilité : types de comptes, journal, grand-livre, partie simple, partie double mettant en évidence l'intérêt d'un « mécanisme enregistreur » des « mouvements de fonds » que subit l'entreprise : « tout événement qui se présente doit se traduire par le passage d'une somme d'argent d'un compte clairement défini et arrivant à un autre compte, porteur lui aussi d'un nom sans équivoque ». A partir de là, la société « sera divisé en compartiments, ... nous la considérerons comme une

personne en chair et en os, et bien vivante, dont nous numérotions les organes. » Ces organes correspondent aux comptes et vont échanger un sang parfois rouge parfois bleu.

Le passage d'un compte-organe à un autre pourrait suggérer que l'auteur s'appuie sur l'explication « du compte qui reçoit et du compte qui donne » caractéristique de la personnalisation des comptes, mais il s'en démarque. En effet, le flux circule entre des comptes organes intérieurs à la personne entreprise et non entre des personnes-comptes. Ceci donne une vision globale mettant en évidence les interdépendances riches d'enseignement (voir 22).

Toutefois le modèle de la circulation sanguine, qui correspond à une circulation⁴⁹ fermée d'un flux, se trouve limité pour représenter le modèle conceptuel flux-stock⁵⁰ de la comptabilité qui est un circuit ouvert. Ceci pousse l'auteur à prendre des libertés avec l'anatomie et les connaissances scientifiques, et à ainsi se réinventer une circulation sanguine quelque peu exotique pour rendre compte de la comptabilité. Par exemple, l'auteur utilise différents qualificatifs pour le sang. Ceci s'explique par les différentes fonctions de la monnaie/sang qui sont les suivantes :

- La monnaie est un instrument de paiement.
- La monnaie est un instrument de mesure de la valeur économique.
- La monnaie est un instrument de conservation de la valeur économique.

⁴⁹ La circulation est habituellement fermée sauf cas particulier les menstruations et les accidents tels que les coupures, les hémorragies ainsi que les pratiques médicales (transfusion et saignée).

⁵⁰ Ce modèle explicatif de la comptabilité de Grenier C. et Bonnebouche J. (1998) n'est pas contemporain du document étudié mais il nous semble pertinent pour cette analyse.

Tableau 1- Analyse de citations relatives aux différents types de sang

Citations page 6	Analyse
Débiteurs et Crédeurs, - du sang desséché – qui font un stage plus ou moins long dans l'antichambre, attendant le moment d'entrer dans la danse, c'est-à-dire de se transformer en sang véritable.	Sang desséché = instrument de conservation de la valeur économique => stock de créances et de dettes Sang véritable = instrument de paiement
Le sang se fige dans les immobilisations. Il se produit un état congestif qui diminue par les amortissements.	Sang figé = instrument de conservation de la valeur économique => stock d'immobilisations et d'amortissement
Les clients sont extérieurs à l'affaire. Par les Ventes ils deviennent débiteurs. Ils prennent livraison de marchandises qui contiennent du sang ancien. En échange ils versent du sang nouveau plus (en principe) qu'ils n'ont reçu de sang ancien.	Sang nouveau, sang ancien = un instrument de mesure de la valeur économique
Les fournisseurs sont extérieurs à l'affaire. Par les achats, ils deviennent crédeurs. Tôt ou tard, ces vampires suceront du sang. En contrepartie, ils font avaler à la dame du veau rôti et des épinards, que celle-ci emmagasine dans son estomac. Tout se passe comme si le cœur envoyait directement du sang au magasin.	Suceront du sang = instrument de paiement Le cœur envoie du sang au magasin = instrument de mesure de la valeur économique Sang emmagasiné dans l'estomac = stock en magasin

Les comptes-organes du bilan apparaissent implicitement comme un flux de sang bloqué (sang séché, figé, emmagasiné) c'est-à-dire comme des comptes-stocks. Ils sont reliés par des fins canaux où circule le flux de sang. Ces canaux vont disparaître quand Dame Comptabilité deviendra Dame Bilan. Bien que l'auteur précise « que le sang qui vivifie tout et baigne tous les organes, est aussi un instrument de mesure », il nous semble que ces multiples facettes du sang apportent plus de bruit que de sens car elles éloignent le lecteur de ses acquis scolaires. En effet, comme nous l'avons montré, le lecteur connaît a priori la circulation sanguine en terme de petite et grande circulation avec du sang rouge qui apporte l'oxygène et du sang bleu qui évacue le gaz carbonique. Par ailleurs, le texte reprend le sang bleu et rouge en l'associant aux comptes crédeurs et débiteurs sans qu'il soit précisé le sens de débiteur et crédeur. Par conséquent, dans un premier temps, la comparaison circulation sanguine-comptabilité apparaît mal adaptée, avec un flux explicite et des stocks implicites, le tout sous un même vocable "sang".

Un autre écart existe entre la représentation traditionnelle de la circulation sanguine qui est un système naturellement fermé et celle de Dame Comptabilité qui est un système ouvert en raison des échanges avec les clients, fournisseurs et actionnaires. Cette entorse est nécessaire pour pouvoir expliquer la formation du bénéfice, information utile aux actionnaires, voir citation dans le tableau précédent. Toutefois, là aussi une autre entorse biologique intervient, le bénéfice différence entre sang nouveau et sang ancien devient de la graisse (annexe 2) de manière à faire une distinction nette avec la trésorerie cœur. Cette distinction est reprise au moment de la présentation du cœur. « (Le cœur) est incapable par lui-même de faire ni bénéfice ni perte ». « Quand le cœur regorge de sang, on dit que la trésorerie est à l'aise. Cela ne prouve nullement que la société ait fait des bénéfices. Quand le cœur est exsangue, on dit que la trésorerie est gênée. C'est mauvais signe, car il suffirait d'un arrêt du cœur pour amener la mort. Mais cela ne signifie pas forcément que l'affaire ait fait des pertes. Cela veut dire simplement que la Dame est anémique parce qu'elle a trop dansé. »

En matière d'inventaire, dans « le rôle de l'estomac et des intestins » page 7, les travaux en cours sont évalués de la même manière qu'indiquée par Faure comme étant la pratique générale en 1921. Dans « La vieille dame Comptabilité, méthodes d'autrefois, inventaire annuel » page 10, l'auteur décrit de façon critique la méthode traditionnelle de tenir le compte magasin. Il ne mentionne toutefois pas l'alternative que constitue la méthode de l'inventaire permanent.

Nous pouvons conclure que la vision de la comptabilité au travers de la circulation sanguine s'est faite au détriment des connaissances en matière anatomique mais en respectant les connaissances comptables de l'époque. Par rapport aux ouvrages contemporains, cette présentation permet une vision globale du fonctionnement et souligne la différence entre bénéfice et trésorerie. Mais comme nous l'avons précisé en début de partie, l'intérêt de l'analogie ne tient pas tant dans la qualité de la similitude de la comparaison initiale (A circulation sanguine par rapport à C comptabilité) mais dans l'apport du rapport A/B ici circulation sanguine/santé de la personne à C/D comptabilité/santé de l'entreprise.

2.2. DE LA COMPARAISON A L'ANALOGIE : DE LA CIRCULATION A LA SANTE REELLE ET APPARENTE DU CORPS FEMININ-ENTREPRISE

Cette notion de circulation globale d'un liquide vital comme le sang va permettre de transférer des enseignements du monde médical au monde des affaires, page 6 : « un flux de sang serpente dans tout l'organisme. La vie d'une affaire est un phénomène de circulation du

sang ». Par conséquent, les événements de la vie de l'entreprise vont pouvoir être perçus par le lecteur au travers des conséquences en terme de circulation sanguine, notamment en lien avec les pathologies et les traitements. Puis de la préoccupation de santé, le texte va glisser à l'apparence de santé.

2.2.1. De la circulation à la santé

Ces références à la pathologie et aux traitements se retrouvent dans les pages 6 et 8 chez Dame Comptabilité (illustration annexe 1) et Dame Bilan (illustration annexe 2). Par exemple, annexe 2 « on pratique la saignée connue sous le nom de dividende. La dame déteste cette saignée, qui l'affaiblit, dit-elle. » Le lecteur (membre d'assemblée générale) peut percevoir que des distributions inconsidérées mettent en péril l'entreprise.

Page 6, le cœur et le sang qui le traverse sont assimilés à la trésorerie. Un mauvais fonctionnement de ce cœur par insuffisance d'arrivée de sang-argent frais met en péril la santé de la femme-entreprise par anémie et/ou arrêt du cœur même en présence de bénéfice. Il est remarquable que très rapidement, l'attention du lecteur soit attirée sur la différence entre trésorerie (cœur) et résultat (graisse) ainsi que dans leur localisation (le bénéfice au niveau de l'estomac et de l'intestin dans un échange avec l'extérieur, et la trésorerie au niveau du cœur). On ne peut que constater que l'intérêt de la comparaison est de mettre en place la comptabilité/circulation sanguine comme un modèle explicatif de la santé de l'entreprise en s'appuyant sur les comptes-organes.

Dans l'annexe 2, le bilan de l'entreprise est représenté par une dame dont l'actif (les comptes débiteurs) serait le tronc dans lequel le cœur est assimilé à la trésorerie, l'estomac aux stocks, le côté droit aux immobilisations alors que le passif (les comptes créditeurs) serait les bras : le droit les amortissements, le gauche les créditeurs et la tête, le capital. En fait, il s'agit de Dame Comptabilité dont le sang ne circule plus. Mais l'image organique ne suffit plus, l'auteur mobilise des accessoires tel que le chapeau cloche qui recouvre le capital et les réserves qui lui « donnent un air assez majestueux », le panier à provision qui est garni de remèdes : « d'une bonne dose de rhubarbe » (provision sur les stocks dépréciés) ou de vaccins contre les impayés (provision pour débiteurs douteux), et enfin un tonnelet contenant le bénéfice, « un pur nectar » ou la perte "le fiel". On peut penser que les comptes représentés sous forme d'accessoires sont en fait ceux qui résultent d'une décision volontariste. Ainsi habillée, la Dame Bilan peut se présenter aux actionnaires qui vont apprécier son état de santé.

Dans le texte, page 8, l'auteur met en évidence un certain nombre d'évènements ou de pratiques ayant une incidence sur la santé de l'entreprise ainsi que les soins à entreprendre.

Tableau 2- Analyse des citations sur les pathologies et leur médication pour Dame Bilan

Les organes-postes	Les pathologies	Les médications
Le cœur (trésorerie)	Jamais trop gros, ni trop rouge	Voir débiteurs, voir problème de la saignée (dividendes)
Sous le cœur (les débiteurs, les clients)	Sujets à une maladie assez grave, celle des impayés	Il est bon de se vacciner en garnissant le panier aux provisions du remède spécifique (provision)
Le bras gauche (les crédateurs)	Tribu de vorace de parasites	...qu'il faut tâcher d'exterminer en leur jetant au plus vite le sang dont ils se gorgent
L'estomac (les stocks)	Qu'il faut éviter de trop charger,	Ne pas lui donner des aliments trop saturés de sang et par là indigestes. Munir le panier à provisions d'une bonne dose de rhubarbe.
Le côté droit du buste (les immobilisations)	Les immobilisations paralysent tout le côté droit	Il convient de leur appliquer des révulsifs énergiques en accumulant les amortissements

Il insiste donc sur les différents postes du bilan mettant en évidence les soucis de l'entrepreneur (les points faibles qui auront une incidence sur la viabilité de l'entreprise). En ce qui concerne le résultat, l'analyse est plus légère (deux phrases). Ceci corrobore notre constat sur la faiblesse de l'intérêt porté à l'analyse du résultat à l'époque.

2.2.2. De la santé à l'apparence de santé

Page 9, l'auteur s'appuie sur les précédentes représentations organiques et accessoirisées pour expliquer comment donner l'apparence de santé à l'entreprise malade. Ce point sensible pour des actionnaires et membres d'assemblée générale, lecteurs de l'ouvrage, est abordé de manière critique, puisque l'auteur préconise les moyens de maquiller son bilan donc de truquer. Nous retrouvons les préoccupations soulevées par les auteurs de l'époque mais illustrées de la manière la plus pessimiste et cauchemardesque possible comme nous le montrons dans le tableau ci-joint. Ce dernier récapitule les manipulations décrites dans le texte. L'auteur insiste sur le fait que tout peut être modifié à l'exception du capital, réserves et trésorerie.

Tableau 3- Analyse des citations relatives aux manipulations

Eléments manipulés	Manipulations	Citations	Question soulevée par la littérature
Immobilisations	Augmenter la valeur	« tu peux gonfler la valeur des terrains sous prétexte qu'ils ont triplé la valeur » « inscrits comme travaux neufs les moindres réparations de bâtiments » « porte à installation ou à matériel une partie des frais généraux sous prétexte que tu as déplacé une machine ou une chaudière »	Problème de l'évaluation Coût historique
	Augmenter la valeur	« n'amortit pas »	Principe de prudence
	Cacher l'information	« pour éviter les questions indiscretes, englobe-les dans un compte collectif »	Présentation normalisée
Débiteurs	Antidater et fausses factures	« pourquoi n'antidaterais-tu pas quelques factures ? »	Indépendance, régularité
	Absence de provisions	« compte pour leur valeur-or les créances les plus véreuses »	Principe de prudence
Stocks et travaux en cours	Augmenter la valeur	« chicane sur les quantités, chicane aussi sur les valeurs»	Evaluation, sincérité
	Absence de provisions	«les marchandises avariées et les rossignols seront côtés au plus haut »	Principe de prudence et évaluation
	Cacher l'information	« les travaux en cours sont très avantageux car c'est le mouvement perpétuel et qu'il est impossible dès le 5 janvier de savoir ce qui s'y passait le 31 décembre »	Sincérité Evaluation
Divers	Cacher l'information	« tu peux créer quelques comptes compliqués et obscurs...tu les noieras dans un compte collectif »	Problème de normalisation Sincérité
Créditeurs	Cacher l'information	« mettre dans un coin et ignorer quelques factures »	Indépendance

L'illustration, annexe 3 reprend de manière synthétique ces manipulations. Le panier à provisions est abandonné. Les frais généraux et la main d'œuvre sont injectés dans les immobilisations. De l'eau rougie et non du sang c'est à dire de la pseudo-valeur est injectée dans les stocks, dans les débiteurs et par contre on aspire de la valeur des créditeurs. Par conséquent, dans le tonnelet bénéfice, on injecte de la graisse artificielle.

Nous pouvons remarquer que les préconisations visent à améliorer le résultat. Mais l'auteur met en garde sur des manipulations trop visibles où la justice pourrait intervenir (distribution de dividendes fictifs punissable de la loi 1867). « Tu pourrais aller beaucoup plus loin, et suivre tous les caprices de ton imagination ; si fertile que soit celle-ci, la comptabilité en suivrait les créations avec aisance, car c'est une servante docile et pleine de ressource mais tu entrerais alors dans un autre domaine où la justice de ton pays pourrait te chercher noise. Bien que les exemples abondent et que les journaux en soient pleins, nous ne te suivrons pas jusque-là. » Nous retrouvons le constat fait en première partie au sujet du bilan. Le conseil final est d'être « un filou moyen ».

En conclusion, à partir d'une similitude limitée entre circulation sanguine et comptabilité qui évite à l'auteur d'expliquer le fonctionnement de comptes, cette analogie permet de sensibiliser les lecteurs à la qualité des informations qui sont produites et leur permettre de poser les bonnes questions à l'assemblée.

2.3. L'ANALOGIE EN COMPTABILITE : PRATIQUE HABITUELLE ?

Au cours de cette étude, nous nous sommes posé la question de savoir si l'analogie était une pratique habituelle en matière de diffusion de connaissances comptables pour la période. Nous pouvons identifier 3 groupes d'ouvrages : les ouvrages spécialisés sur le bilan, les manuels, les ouvrages de vulgarisation.

Dans les ouvrages consacrés au bilan, nous avons noté des images liées aux vêtements plus rarement au corps humain. Par exemple, cette citation de A. Liesse (La statistique, 1919, 3^{ème} édition)⁵¹ peut être relevée chez Hanon-de-Louvet (1939)⁵² : «Faites-les parler, ouvrez-leur la bouche, examinez-les à la loupe et au microscope ; comme un médecin, cherchez si les organes du bilan ne sont pas atrophiés ou hypertrophiés, enfin ne vous laissez pas prendre par la fantasmagorie des chiffres, car bien des sociétés dont les postes d'actif sont relativement peu importants se trouvent en meilleure situation, sont plus solides, sont plus attrayantes que

⁵¹ Cet ouvrage n'est disponible qu'à la BNF, nous n'avons pu consulté que la 4^{ème} édition où cette citation n'apparaît plus. Par contre 2 chapitres sur les 8 de cet ouvrage sont consacrés à la symptomatologie du corps social correspondant à une analogie.

⁵² Page 13.

d'autres dont les chiffres sont pléthoriques ». Dans (Grimmiau, autour 1903)⁵³, il est possible de lire cette citation d'un orateur parlementaire Bara avant l'adoption de la loi de 1881 sur les faux-bilans à propos de la différence entre bilan et inventaire : « «inventaire» et «bilan» sont absolument deux frères ; c'est la même personne qui se présente deux fois avec un autre habillement, avec quelques vêtements en plus ou en moins...» Ces images ont un air de famille avec l'analogie de Dame Comptabilité mais elles illustrent simplement le discours sans être utilisées ensuite pour asseoir un raisonnement ou un apport fondé sur le rapport A/B. Ceci est à rapprocher de l'objectif de ces livres. Ils sont destinés à des professionnels ou à l'enseignement des professionnels possédant un certain niveau de connaissances comptables ou juridiques.

Dans les manuels⁵⁴, le bilan est présenté soit comme une synthèse des comptes (approche par la personnalisation des comptes) soit par sa définition « économique-juridique » (approche par le bilan). La compréhension du bilan se fait dans le cadre de la méthode explicative du fonctionnement des comptes. Ceci semble cohérent avec la volonté manifestée par la plupart des auteurs d'asseoir la comptabilité comme théorie ou sciences en propre ainsi qu'avec l'objectif de ce type d'ouvrage qui est de former des techniciens de l'enregistrement. Dans cette optique, des comparaisons ou images voire des analogies pourraient affaiblir ce positionnement.

Nous entendons par vulgarisation le fait d'adapter un ensemble de connaissances de manière à les rendre accessibles à un lecteur non spécialiste. Dans notre échantillon, seuls 4 ouvrages sont écrits, selon les auteurs, dans cette intention, *La dame Comptabilité* est l'un d'entre eux.

Tableau 4- Analyse des ouvrages de vulgarisation

	Public	Contenu
(Bunau-Varilla, 1924)	Commerçants, membres de conseil, juristes	Explication du bilan par l'approche par la personnalisation des comptes revisitée avec des comptes-réservoirs
(Caquas, 1924)	Techniciens et personnes versées dans les affaires	Explication du bilan et fonctionnement des comptes par l'approche par le bilan
(De-Fages, 1933)	Ingénieurs	Comptabilité expliquée comme la science qui a pour objet la numération des valeurs en mouvement Analogie en termes de comptes-canaux et comptes réservoirs

⁵³ Page 5.

⁵⁴ Définition du Petit Robert (2004) : « Ouvrage didactique présentant sous un format maniable, les notions essentielles d'une technique. » Ces ouvrages dans l'échantillon comportent un volume important d'exercices et d'applications contrairement aux ouvrages spécialisés sur le bilan et aux ouvrages de vulgarisation.

(Deuwez, 1933)	Actionnaires Membres d'assemblée	Comptabilité expliquée à partir de la circulation sanguine. Analogie débouchant sur la santé réelle et apparente de l'entreprise
----------------	--	--

Sur ces 4 ouvrages, seuls 2 ouvrages s'appuient sur des analogies, il s'agit de *La Dame Comptabilité* (Deuwez, 1933) et *Les Concepts Fondamentaux de la Comptabilité* (De-Fages, 1933). Par ailleurs, ces 2 auteurs déclarent s'adresser à un public spécifique. Nous pouvons émettre l'hypothèse que, dans le cadre de la vulgarisation, notamment lorsqu'on s'adresse à un public ciblé, les auteurs peuvent expérimenter d'autres voies telles que l'analogie.

Conclusion

Tout d'abord, notre étude nous a permis de mettre en évidence un état des connaissances et des débats entre 1900 et 1933 en matière d'explication du fonctionnement des comptes, du bilan et de l'inventaire. Toutefois, ces apports reposent sur l'analyse de 35 ouvrages et dans un contexte francophone et franco-belge. C'est pourquoi, il nous semble opportun de poursuivre par une étude plus approfondie des différents ouvrages de l'époque. Mis en perspective avec des études d'autres pays, ceci nous permettrait d'émettre des hypothèses sur la diffusion des concepts comptables mais non sur leur mise en application.

Puis, en matière d'usage de l'analogie dans le domaine comptable pour l'époque étudiée, nous pouvons émettre l'hypothèse qu'elle serait réservée à la vulgarisation vers des publics ciblés. Ceci pourrait être mis en perspective avec son utilisation pour d'autres disciplines dans le cadre de la diffusion des connaissances.

Enfin, en ce qui concerne le document *La dame Comptabilité*, l'apparente inadéquation de la comparaison initiale circulation sanguine-comptabilité et le fait d'éviter de parler de la technique ne nuisent pas, nous semble-t-il, à l'efficacité de l'analogie comme moyen de vulgarisation. En effet, les concepts utiles au public sont rendus accessibles par le biais de la problématique de la santé, préoccupation commune à tous. Toutefois, il serait intéressant de tester ce document auprès de cobayes-associés non formés en gestion pour valider notre impression. Ce document interpelle également les enseignants que nous sommes, en particulier pour la formation à la comptabilité de publics non spécialistes.

Nous avons conscience d'avoir analysé ce document d'un point essentiellement comptable. Il serait opportun de le traiter dans le cadre d'une recherche sur le genre et de le

resituer plus précisément dans le contexte économique-politique post-crise de 1929. Un travail en collaboration avec des chercheurs spécialisés sur ces points pourrait être envisagé.

PS : pour des raisons de taille de fichier les annexes sont sur des fichiers à part.

- 1905-1906. *Nouveau Larousse Illustré*. Paris: Larousse.
- 1907-1922. *Larousse Mensuel Illustré*. Paris: Larousse.
- Arrow, K. J. 1995. Viewpoint: the future. *Science*, 267: 1618.
- Batardon, L. 1923. *L'inventaire et le Bilan chez le commerçant seul, dans les sociétés de personnes et les sociétés par action*. Paris: Dunod.
- Beelde, I. D. 1997. *Etude comparative sur l'évolution de la profession de réviseur d'entreprises et de commissaire aux comptes*. Paper presented at the Troisième journée d'Histoire de la Comptabilité, Nantes France.
- Binet, J.-L. 2001. *Le sang et les hommes*. Paris: Gallimard.
- Brémant, A. 1919. *Sciences et enseignement ménager. Cours moyen*. Paris: Librairie Hatier.
- Brown, R. H. 1977. *A poetic for sociology. Toward a logic of discovery for the human science*. London-New-York: Cambridge University Press.
- Buisson, F. 1911. *Nouveau Dictionnaire de la pédagogie*. Paris: Hachette.
- Bunau-Varilla, P. 1924. *Le mécanisme du succès en affaires: la comptabilité telle que l'on la parle et telle qu'on devrait la parler*. Paris: G. et M. Ravisse.
- Caquas, J. M. 1924. *Initiation algébrique à la comptabilité à partie double*. Paris: G. et M. Ravisse.
- Colasse, B. 2005. *Les grands auteurs en Comptabilité*. Colombelles: ems.
- Coster, M. D. 1978. *L'analogie en sciences humaines*. Paris: Presses Universitaires de France.
- Daubresse, L. 1912. *Organisation comptable*. Mons: Librairie Comptable.
- De-Fages, E. 1933. *Les concepts fondamentaux de la comptabilité*. Paris: Librairie de l'enseignement technique Léon Eyrolles.
- Degos, J.-G. 2005. Eugène Léautey et Adolphe Guilbault, *Les Grands Auteurs en Comptabilité*. Colombelles: ems.
- Delaporte, R. 1925. *La lecture du bilan*. Paris: Syndicat des employés du commerce et de l'industrie.
- Delaporte, R. 1936. *Méthode rationnelle de tenue des comptes*. Paris: Société française d'éditions littéraires et techniques.
- Denis, H. 1904. *Histoire des systèmes économiques et socialistes. Les fondateurs*. Paris: V.Giard et E. Brière.
- Deschamp, H. 1926. *Précis de comptabilité*. Paris-Lyon: Emmanuel Vitte.
- Desirotte, H. 1931. *Comptabilité commerciale Application pratique et raisonnée aux entreprises à petite moyenne ou grande activité*. Bruxelles.
- Deuwez, H. 1933. *La Dame Comptabilité*. Lagny: Imp. Emmanuel Grevin.
- Diani, M. 2003. *Economie Evolutionniste et Culture d'entreprise*. Louis Pasteur. Strasbourg 1.
- Fabre, H. après 1882. *Eléments usuels des Sciences Physiques et Naturelles à l'usage des Ecoles Primaires*. Paris: Delagrave.
- Faure, G. 1914. *Cours de comptabilité à l'usage des écoles primaires supérieures*. Paris: Masson et Cie.
- Faure, G. 1921. *Cours de comptabilité à l'usage des écoles primaires supérieures*: Masson et Cie.
- Faure, G. 1926. *Bilans et comptes en francs-or*. Paris.
- Faure, G. 1927a. *Comptabilité générale*. Paris: Masson et Cie.
- Faure, G. 1927b. *Considérations sur le raisonnement comptable*
- Conférence du 7 avril 1927 à la Compagnie des Chefs Comptables*. Paris: Edition de la C.C.C.

- Faure, G. 1929. L'évolution de l'esprit comptable. Ses conséquences. Conférence faite à la Société de Comptabilité de France le 26/10/1929. **Publication de la Société de Comptabilité de France.**
- Gerstein, C. autour de 1930. **Petite méthode graduée pour apprendre à Lire un Bilan et Contrôler des Ecritures.** Manage.
- Grenier, C., & Bonnebouche, J. 1998. **Système d'information comptable.** Paris: Foucher.
- Grimmiau, P. autour 1903. **L'analyse d'un bilan.** Bruxelles: L. Vanderlinden.
- Hanon-de-Louvet, C. 1939. **Analyse et discussion de bilans à l'usage de la pratique et de l'enseignement.** Bruxelles: ECCF.
- Jacques-Charpentier. 1921. **Traité pratique des bilans et inventaires.** Nancy-Paris-Strasbourg: 1921.
- Lepigoché, A., & Seltensperger, C. 1912. **Le livre unique de sciences et d'agriculture.** Paris: Librairie classique Paul Delaplane.
- Liesse, A. 1919. **La statistique.** Paris.
- Matteich, R. 2003. Accounting research and researchers of the 19th century and the beginning of the 20th century: an international survey of authors, ideas and publications. **Accounting, Business and Financial History**, 13: 125-170.
- Ménard, C. 1981. La machine et le coeur. Essai sur les analogies dans les raisonnements économiques, **Analogie et connaissances. De la poésie à la science**, Vol. 2. Paris: Maloine.
- Michaïlesco, C. 2005. Jean Dumarchey: une contribution à la théorie du bilan et de la valeur, **Les grands auteurs de la Comptabilité.** Colombelles: ems.
- Nikitin, M. 2005. Edmond Degrange père et fils: de la tenue des livres à la comptabilité, **Les grands auteurs en Comptabilité.** Colombelles: ems.
- Thompson, G. F. 1998. Encountering economics and accounting: some skirmishes and engagements. **Accounting, Organizations and Society**, 23: 283-323.
- Touchelay, B. 2005. A l'origine du plan comptable français des années 1930 aux années 1960, la volonté de contrôle d'un Etat dirigiste. **Comptabilité, Contrôle, Audit**, juillet.
- Vlaemminck, J. non daté. L'évolution historique de la comptabilité. Techniques et doctrines (Contribution à l'histoire de l'économie appliquée et du commerce). (Tapuscrit).
- Weber, H. 1981. L'analogie corps humain- corps social dans la pensée politique du XVIème, **Analogie et connaissances. Aspects historiques.**, Vol. 2. Paris: Maloine.

Annexe 1



Annexe 2



