



HAL
open science

Comptabilité et profit : comment saisir les pratiques comptables de l'époque Moderne

Pierre Gervais

► **To cite this version:**

Pierre Gervais. Comptabilité et profit : comment saisir les pratiques comptables de l'époque Moderne. Comptabilité(S) : Revue d'histoire des comptabilités, 2021. halshs-03559483

HAL Id: halshs-03559483

<https://shs.hal.science/halshs-03559483>

Submitted on 6 Feb 2022

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.

Comptabilité et profit : comment saisir les pratiques comptables de l'époque Moderne

Accounting and profit -making: how to approach accounting practices in the Early Modern era

Contabilidad y beneficios: cómo entender las prácticas contables de la era moderna

Geld, Staatsverschuldung und Finanzierung: Finanzielle Beziehungen zwischen Frankreich und seinen Kolonien der Indischen Ozean, aufgedeckt durch die Buchhaltung der Marine, 1769-1783

Pierre Gervais



Édition électronique

URL : <https://journals.openedition.org/comptabilites/5549>

ISSN : 1775-3554

Éditeur

IRHIS-UMR 8529

Référence électronique

Pierre Gervais, « Comptabilité et profit : comment saisir les pratiques comptables de l'époque Moderne », *Comptabilités* [En ligne], 14 | 2021, mis en ligne le 27 décembre 2021, consulté le 31 décembre 2021. URL : <http://journals.openedition.org/comptabilites/5549>

Ce document a été généré automatiquement le 31 décembre 2021.

Tous droits réservés

Comptabilité et profit : comment saisir les pratiques comptables de l'époque Moderne

Accounting and profit -making: how to approach accounting practices in the Early Modern era

Contabilidad y beneficios: cómo entender las prácticas contables de la era moderna

Geld, Staatsverschuldung und Finanzierung: Finanzielle Beziehungen zwischen Frankreich und seinen Kolonien der Indischen Ozean, aufgedeckt durch die Buchhaltung der Marine, 1769-1783

Pierre Gervais

Introduction

- 1 Dans le long et récurrent débat sur le lien entre développement de la comptabilité en Europe et le développement du capitalisme, quel que soit le sens que l'on donne à ce dernier terme¹, les différents camps en présence sont dans l'ensemble d'accord pour identifier un moment de transition à la modernité. Ce moment est caractérisé par un usage nouveau des livres comptables d'agents économiques privés², marchands, artisans, propriétaires terriens, industriels, etc. En grande partie grâce à l'utilisation de la comptabilité en partie double, ces livres de compte privés deviennent alors des outils permettant de « favoriser la bonne gestion et aider la prise de décision », suivant la formule consacrée chez les auteurs anglophones.³ Pour les tenants de ce que les historiens de la comptabilité résument souvent du nom de « thèse Sombart-Weber », c'est même justement grâce à cette évolution que le capitalisme s'est développé. Werner Sombart a en effet le premier avancé l'idée que la comptabilité en partie double avait joué un rôle central dans l'avènement du capitalisme en autorisant le suivi du « cycle complet du capital dans une entreprise », tandis que Max Weber a précisé cette

hypothèse un peu plus tard en soulignant l'importance du calcul du taux de rendement du capital investi, qui concrétisait les avantages potentiels de ce suivi du cycle du capital.⁴

- 2 Historiennes et historiens de la comptabilité ne parviennent cependant pas plus à trouver un terrain d'accord sur la chronologie de cette transition que leurs collègues économistes. L'émergence de la comptabilité « moderne », ou « capitaliste » si l'on préfère, se trouve remontée tantôt aux origines même de la partie double autour de Luca Pacioli au xv^e siècle, voire plus tôt, tantôt au contraire retardée jusqu'à l'extrême fin de l'époque moderne, voire au xix^e siècle, avec d'âpres controverses sur la présence éventuelle entre ces deux dates de comptabilités annonçant plus ou moins les temps nouveaux. S'il y a à peu près consensus sur l'existence d'un changement de paradigme entre le xiii^e et le xvi^e siècle, le débat, comme en économie, porte surtout sur le caractère continu ou non de l'évolution de l'outil comptable depuis cette époque, et en corollaire sur la présence ou non de comportements gestionnaires « capitalistes » avant la révolution industrielle. Jusque dans les années 1970, il était plutôt admis qu'une telle comptabilité « moderne » n'était apparue qu'au xviii^e siècle, voire au xix^e, après une période de stagnation.⁵ À partir des années 1990, une école « révisionniste » a au contraire imposé une narration fondée sur l'émergence progressive de la comptabilité moderne comme outil d'accompagnement de l'activité économique depuis le bas Moyen-Âge.⁶ Mais depuis une vingtaine d'année, cette chronologie « continue » a été à son tour critiquée, et l'accent mis à nouveau sur la fin du xviii^e siècle, voire le siècle suivant.⁷ Il existe enfin des positions intermédiaires, comme celle de Rob Bryer pour la Grande-Bretagne, plaçant la transition au capitalisme plutôt au xvii^e siècle, ou l'analyse foucauldienne de Hoskins, Keith W., et Richard H. Macve.⁸ L'opposition entre changement et continuité a par ailleurs engendré des débats secondaires autour de la nature et de l'importance de la transition « pacioliennne » du bas Moyen Âge.⁹
- 3 Pour compléter ce paysage historiographique déjà fort compliqué, il faut également prendre en compte les divers débats autour de la distinction souvent faite entre comptabilités financières, plutôt commerciales et en partie double, et comptabilités de coût, plutôt associées aux grosses unités de production comme les forges ou les grands domaines. Ces dernières étaient traitées, non en partie double, mais en « charge et décharge », suivant des principes hérités du Moyen Âge. L'évolution de ces comptabilités particulières n'en génère pas moins les mêmes discussions quant aux temporalités observables. La mise en place d'une comptabilité de coûts « moderne », à visée de contrôle des coûts, serait tantôt le fait des grands propriétaires en particulier britanniques à partir du xvii^e, voire du xvi^e siècle, ou bien plutôt un résultat de l'émergence de grandes unités de production quasi industrielles au xviii^e siècle, alors que pour d'autres auteurs elle n'atteint sa maturité qu'avec les nouvelles techniques de contrôle des coûts développées lors de la révolution industrielle du xix^e siècle. En-dehors de quelques ouvrages de synthèse,¹⁰ les recherches en ce domaine ont longtemps été dominées par des études de cas, soit d'entreprises, soit de manuels contenant des avis sur la question, et relevaient plutôt dans l'ensemble d'une recherche des origines. Elles posaient souvent en principe la continuité ultérieure des développements observés, sans que l'apparition du contrôle des coûts soit problématisée au-delà d'une simple recherche d'efficacité.¹¹ D'autres approches plus récentes en revanche pointent la difficulté qu'il y a à réduire l'histoire du contrôle des coûts à une progression linéaire, et le présent article s'inscrit plutôt dans cette

direction générale.¹² Ce débat ne recoupe cependant que jusqu'à un certain point celui décrit dans le paragraphe précédent, puisque l'émergence d'un objectif de contrôle des coûts, quelle que soit la façon dont on la date, peut être pensée aussi bien comme une rupture décisive que comme un prolongement naturel du moment pacioli (étant entendu que ce terme est utilisé ici pour décrire le phénomène général de naissance de la partie double, qui ne se réduit pas, bien sûr, à la publication par Luca Pacioli de la *Summa Arithmetica* en 1494).

- 4 Le présent article n'a pas la prétention de trancher entre tous les éminents travaux consacrés à ces questions, mais propose beaucoup plus modestement une approche inverse. Si l'on abandonne la recherche des traces de progrès et de modernité, quel que soit le sens que l'on peut donner à ces termes, quels types de sources peut-on s'attendre à rencontrer vers la fin de la période Moderne, au XVIII^e siècle, alors que les pratiques sont consolidées et relativement unifiées, et quelles sont les particularités de ces sources ? Il s'agit donc plutôt ici de se demander ce qui caractérise ces comptabilités de l'époque moderne, ce qui constitue leur état normal en somme, sans vouloir nécessairement les mettre en perspective de manière évolutive. Une telle approche aboutit nécessairement à des résultats assez restreints, au plus petit dénominateur commun des comptabilités employées avant le XIX^e siècle. Il peut cependant servir à encadrer les recherches, en soulignant ce qu'il est probable de trouver, et en creux ce que la recherche en histoire de la comptabilité risque de ne rencontrer que rarement. Pas de révélation particulière dans les lignes qui vont suivre, donc, mais quelques réflexions sur ce qui caractérise en pratique une source de l'époque moderne, et quelques indications sur les conclusions que l'on peut en tirer.

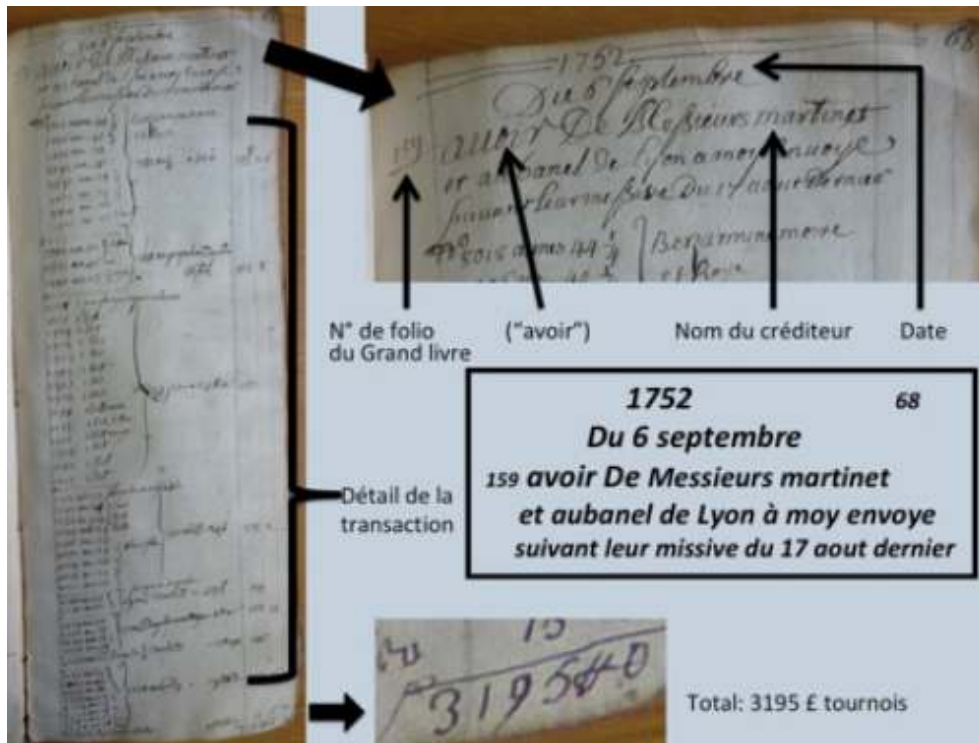
Les formes multiples de la comptabilité à l'époque moderne

- 5 Commençons par souligner un état de fait: jusqu'au XIX^e siècle, la comptabilité, même prise au sens très large d'une simple activité d'enregistrement de transactions monétarisées ou non, était une activité rare, réservée à une élite restreinte. Une première limite évidente était celle de l'alphabétisation. Jusqu'après 1800, entre un tiers et deux tiers de la population française, suivant les régions, ne maîtrisait pas suffisamment l'écrit pour compter quoi que ce soit.¹³ Mais même dans les pays protestants, dans lesquels la lecture individuelle obligatoire de la Bible imposait un taux d'alphabétisation plus élevé, la grande majorité de la population n'utilisait pas l'outil comptable, dans la mesure où elle n'avait pas grand-chose à compter. Au XVIII^e siècle, on peut estimer à 70 % la proportion de français à bas revenus et sans aucune fortune personnelle, pour qui tenir une comptabilité n'avait pas d'utilité pratique.¹⁴ Mais beaucoup d'agriculteurs aisés, des artisans, voire des membres du bas clergé, de la petite noblesse et de la bourgeoisie des villes ne tenaient pas de comptabilité formalisée non plus. Ils se contentaient au mieux d'enregistrer une partie de leurs transactions dans des « livres de raison ». Ceux-ci, en dépit de l'origine latine de leur nom, *liberationum* ou « livres des comptes », ne contenaient le plus souvent que des indications chiffrées éparses, enregistrées au fur et à mesure des événements qui les avaient générées (d'où leur nom en anglais, *day book*, que l'on pourrait traduire par « livre des jours »). Ces données étaient de plus fréquemment mêlées à des remarques familiales ou personnelles sans rapport avec une comptabilité quelconque.¹⁵

La partie simple

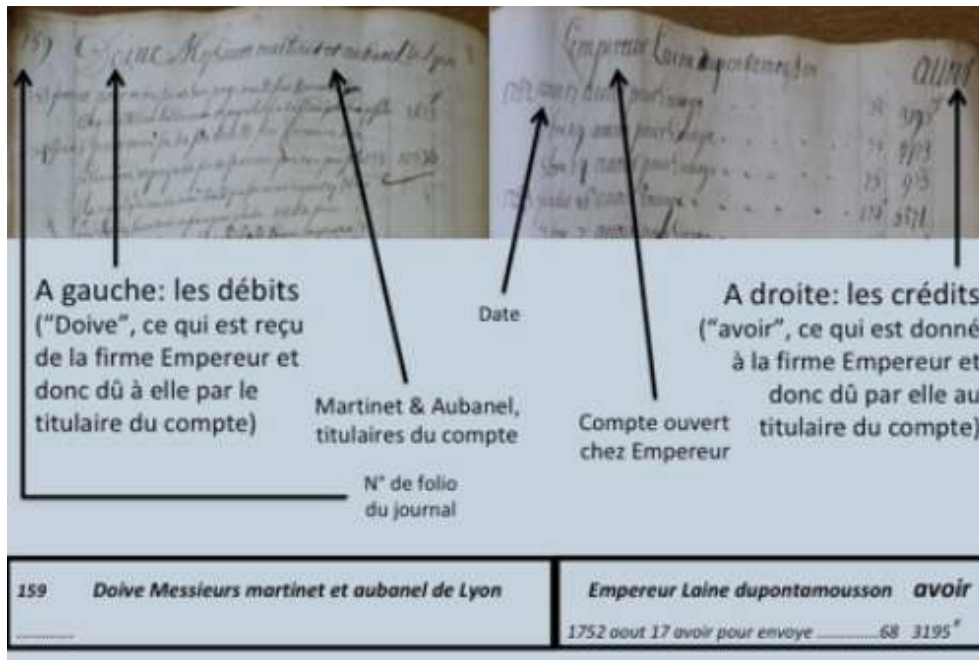
- 6 Dans l'ensemble, il n'est pas déraisonnable de supposer que moins et sans doute beaucoup moins d'un dixième de la population avait recours à une comptabilité, au sens d'un enregistrement suivi, et visant au moins en partie à l'exhaustivité, d'un ensemble de transactions en valeur générées par une activité spécifique. Mais même à l'intérieur de cette sphère restreinte, toutes les comptabilités ne se ressemblaient pas, et la plupart étaient loin de fonctionner comme une comptabilité en partie double moderne. La plupart des comptabilités d'artisans et de commerçants étaient dites « en partie simple ». Elles se limitaient à enregistrer chaque transaction en « doit » et « avoir », au débit ou au crédit de la personne à qui l'on achetait ou vendait: par exemple, « Doit X tant pour telle marchandise », « Avoir de Y pour telle marchandise à lui achetée ». Les formes variaient, du simple brouillard plus ou moins bien tenu où chaque acte d'achat ou de vente était enregistré chronologiquement, avec le montant, le nom de la personne avec qui la transaction avait eu lieu, et la date de cette transaction, à des systèmes plus complexes dans lesquels les transactions étaient reportées sur un « Grand livre », dans lequel elles étaient reclassées au nom de chaque partenaire, avec un index qui permettait de retrouver facilement un compte personnel donné, après quoi il suffisait de totaliser débits et crédits pour chaque compte ainsi ouvert pour savoir qui devait quoi à qui.¹⁶ Ce système permettait donc seulement d'inventorier les dettes et les créances des personnes avec qui l'on faisait affaire, mais n'enregistrait rien de plus, et ne pouvait en aucun cas permettre de faire un véritable bilan ou un calcul de profit. Logiquement, les comptabilités en partie simple n'incluaient presque jamais les ventes au comptant, qui ne génèrent ni dettes, ni avoirs, et n'avaient donc pas besoin d'être enregistrées.

Figure 1. Structure d'une comptabilité en partie simple. A. Le Journal : enregistrement d'une livraison de draps en date du 6 septembre 1752



Source : Archives Départementales de Meurthe-et-Moselle, 49 B 561 : Journal des ventes de Germain Empereur (octobre 1752/juillet 1756) ; 49 B 567 : Grand Livre des ventes de Germain Empereur (années 1750). © Julien Villain. Cf. également Villain, Julien, « Les activités commerciales des marchands-magasiniers » lorrains (années 1750 et 1760) : espaces et filières d'un commerce de gros et de demi-gros au XVIII^e siècle », dans Maitte, Corine, Philippe Minard et Matthieu De Oliveira eds., *La gloire de l'industrie. Faire de l'histoire avec Gérard Gayot*, Rennes, 2012.

Figure 2. Structure d'une comptabilité en partie simple. B. Le Grand livre: avoir reporté au crédit du compte des fournisseurs, Martinet & Aubanel



Source : Archives Départementales de Meurthe-et-Moselle, 49 B 561 : Journal des ventes de Germain Empereur (octobre 1752/juillet 1756) ; 49 B 567 : Grand Livre des ventes de Germain Empereur (années 1750). © Julien Villain. Cf. également Villain, Julien, « Les activités commerciales des marchands-magasiniers » lorrains (années 1750 et 1760) : espaces et filières d'un commerce de gros et de demi-gros au XVIII^e siècle », dans Maitte, Corine, Philippe Minard et Matthieu De Oliveira eds., *La gloire de l'industrie. Faire de l'histoire avec Gérard Gayot*, Rennes, 2012.

La comptabilité en charge et décharge

- 7 Pour la minorité d'acteurs économiques européens qui entreprenaient de suivre de manière plus systématique du point de vue comptable l'ensemble de leurs activités, deux grands systèmes de comptabilité coexistaient: le système en partie double devenu dominant aujourd'hui, apparu vers la fin du Moyen-Âge en Italie¹⁷, et le système dit « en charge et décharge » (ou « recettes et dépenses »), qui a également survécu jusqu'à l'époque contemporaine, en particulier dans nombre de comptabilités publiques, à commencer par la France. Ce dernier système était un héritage des comptabilités médiévales qui permettaient de contrôler les régisseurs gérant les grands domaines seigneuriaux et royaux. Il enregistrait pour une période donnée, en les répartissant par « chapitres », tout ce qui était reçu, d'une part, y compris le fonds initial, tout ce qui était dépensé, d'autre part, un peu comme un compte de caisse enregistre toutes les rentrées et sorties d'argent, mais de façon plus large, en incluant les crédits accordés ou les dettes contractées, ainsi que tous les versements ou débours en nature. Le compte « en finances », ou état général, produit en fin de parcours permettait de « rendre compte » très précisément de l'emploi des ressources confiées à la personne gestionnaire, en inventoriant tous les flux entrant et sortant. En revanche il n'incluait pas, par définition, le capital fixe, et ne permettait donc pas de calculer le retour sur investissement. Pour des entreprises devant partager des profits entre actionnaires ou partenaires, un tel compte n'était donc pas satisfaisant, et devait être complété par des calculs supplémentaires. Mais malgré cette faiblesse, et du fait de l'efficacité de cet outil en termes d'enregistrement des flux gérés par des gestionnaires délégués, et donc de reddition de comptes, le système en charge et décharge resta jusqu'au 19^e siècle

celui quasi universellement adopté par les institutions, qu'elles soient seigneuriales, étatiques ou locales, ainsi que par les propriétaires fonciers et les gestionnaires de grandes entreprises minières et métallurgiques. Il resta aussi très majoritairement le choix des autres grandes entreprises industrielles, souvent financées par des membres de la noblesse ou de la finance d'État pour qui cette approche comptable allait de soi de toute façon. En dehors du grand négoce donc, la partie double ne connut guère d'expansion significative avant la Révolution industrielle que dans l'industrie textile du XVIII^e siècle, du fait de la présence massive d'investisseurs marchands rompus à cette technique.¹⁸

Figure 3. État général d'une comptabilité en charge et décharge de régisseur de grand domaine en Grande-Bretagne, 1737

The image shows a handwritten account book page with the following structure:

- Top:** Title "The General State of the ordinary Account of the Manor of Dracklow and Rudheath, Cheshire".
- Left side:** A vertical column with the word "Charge" at the top and "Décharge" at the bottom. The entries are handwritten in cursive.
- Right side:** A list of items grouped under "[Chapitres]".
 - Charge (sommes reçues par le régisseur):**
 - Arriérés de paiement 1735 (régularisés)
 - Loyers annuels
 - Décharge (somme versées par le régisseur + impayés qui lui sont dûs):**
 - Arriérés de paiement 1736 (impayés)
 - Impôt foncier
 - Taxes de la Paroisse
 - Dépenses accessoires
 - Salaire
 - Paiements en argent
- Bottom right:** "Solde débiteur (charges > décharges)".

Source : "Page from estate account and rental for the manor of Dracklow and Rudheath, Cheshire", 1736 (PI E 4/1/20/1), University of Nottingham manuscripts and Special Collections, accessible à <https://www.nottingham.ac.uk/manuscriptsandspecialcollections/researchguidance/accounting/household.aspx>

La partie double

- 8 La société de l'époque moderne n'accordait donc en définitive qu'une place fort restreinte à cette technique de la partie double, qui focalise pourtant une bonne partie de l'histoire de la comptabilité depuis ses origines et est censée avoir été l'un des fondements du capitalisme.¹⁹ Cette fascination historiographique peut se comprendre: au-delà des différents modes de présentation, la partie double dès ses débuts peut être présentée comme une façon de catégoriser, classer et synthétiser les mouvements de valeur en entrée et sortie, de manière vérifiable (l'ensemble des écritures doit aboutir à l'équilibre dans un bilan) et analytiquement complète (là encore dès ses débuts, la comptabilité en partie double permettait de repérer les sources de profits et de pertes grâce à la construction d'un compte du même nom; et l'inventaire des actifs était

également possible par l'intermédiaire du bilan, y compris dans ses dimensions de capital fixe). Pourtant, malgré ses potentialités techniques, son usage est resté comme nous venons de le voir assez rare jusqu'au XIX^e siècle. Il était surtout caractéristique des grands négociants, des compagnies à charte créées par les États européens pour exploiter commercialement leurs colonies et leurs comptoirs dans d'autres continents, et d'une façon générale des partenariats commerciaux importants.²⁰

- 9 La divergence profonde entre la domination de la partie double dans l'historiographie de l'époque moderne et sa place très limitée dans la pratique vient en partie de l'accent mis par l'historiographie en question sur les développements théoriques. Ceux-ci sont en effet mesurés par l'historiographie à l'aune des manuels de comptabilité, de plus en plus nombreux après 1600. Ces manuels reflétaient effectivement l'état de l'art à un moment donné, et permettent effectivement de dater les innovations et évolutions importantes. Mais ils ne fournissent en revanche que peu d'indications sur l'extension des pratiques de comptabilité en partie double sur lesquelles ils se focalisent. Souvent rédigés par des praticiens ou des marchands, sans doute plutôt utilisés par des tuteurs enseignants,²¹ ils n'étaient néanmoins normatifs que pour un nombre limité de règles de base, notation par ordre chronologique des écritures dans un Journal, selon la forme consacrée « Débiteur X doit à Créancier Y », puis double report de cette écriture de base dans les deux comptes correspondant Débiteur X et Créancier Y d'un Grand Livre, avec les crédits sur la page de droite et les débits sur la page de gauche, et solde de chaque compte par addition et soustraction des crédits et débits. Le bilan, c'est-à-dire le total des soldes à l'actif et au passif, devait être équilibré, avec autant de débits que de crédits pour l'ensemble des comptes, capital et profits (ou pertes) compris.²² Mais en pratique, et nous reviendrons plus bas sur ce point, les utilisateurs se dispensaient souvent de bilan, et n'appliquaient pas toujours les règles ; en un sens, les manuels de comptabilité étaient aux comptes de l'époque moderne ce que le Code de la route est aux comportements des conducteurs...

Figure 4. Structure d'une comptabilité en partie double. A. Le Journal : un exemple d'achat de marchandises par vente, crédit et troc tiré d'un manuel de 1709

Pages du Grand Livre contenant les comptes concernés

10

Compte débiteur [qui reçoit, et donc doit rembourser]		Compte créditeur [qui donne, et donc doit être remboursé]			
Du 5. Novembre 1704.					
5	MARCHANDISES GENERALES Debit A JACQUES DUPEYROU le jeune fl. 6730. 15.			florins	6730
9	Pour les sous-missions, qu'il m'a vendues & livrées à payer partie en d'autres Marchandises, & le surplus en argent courant SAVOIS,			so.	15
	- Poivre brun 10. Balles ayant pezé net 4250 m à 19 s courant la m. fl. 2018. 15.				
	Fanons de Balcine 7600 m à fl. 62. le cent. 4712. -				
					6730 15
	JACQUES DUPEYROU le Jeune Debit aux parties suivantes fl. 6730. 15. pour payement que je lui ai fait, pour le Poivre & fanons de Balcine qu'il m'a vendus à payer en la maniere suivante, suivant notre accord SAVOIS,				
9	A VINS en general fl. 3120. pour 10 Tonneaux Vin de Graves à Liv. 52. de gros le Tonneau sans rabat fl. 3120. -				
4	A EAUX DE VIE en general fl. 3015. pour 10. Pieces Eaux de Vie de Cognac ayant contenu 670 Verges à Liv. 22; de gros les 30. Verges, sans rabat 3015. -				
4	A CAISSE particuliere fl. 595. 15. que je lui ai payé comptant pour parfaire la solde somme & effectué payement. 595. 15.				
					6730 15

Compte débiteur [qui reçoit, et donc doit rembourser] Comptes créditeurs [qui donnent, et donc doivent être remboursés]

Source : Ricard, Samuel, *L'art de bien Tenir les Livres de compte en partie double*, Amsterdam, 1709, « Journal A » folio 10 ; « Grand Livre ou Livre de raison A », folios 4, 9 ; « Grand Livre ou Livre de raison A », folios 10, 32. J'utilise un manuel ici pour des raisons de facilité de lecture. Après deux ans d'activité, tous les comptes du Journal sont clôturés en débit et crédit à la fin du Grand livre (« Journal A », folios 85 à 87 ; « Grand livre A », folio 32), puis rouverts dans le Journal suivant. Ce bilan permet de saisir l'état des actifs et du passif dans une forme très proche de celle du ^{xxi} siècle, et le compte Gains et pertes permet d'identifier l'origine des profits et des pertes, mais malgré la date du 31 décembre, la clôture semble associée à une nécessité pratique (journal rempli et obligation d'en commencer un nouveau), plus qu'à des objectifs de gestion que Ricard ne mentionne nulle part. D'une façon générale, la présence d'un bilan est caractéristique des manuels de l'époque, mais se rencontre beaucoup plus rarement dans la pratique.

Figure 5. Structure d'une comptabilité en partie double. B. Le Grand livre : report en partie double du troc de marchandises porté au Journal

Écriture du journal

Façons d'écrire le jour Debit
A Vers le général R. 2100 pour le Tonnage Vers de Grosse 1 L. de gros le Tier
sans faire bilan

Report en partie double sur le Grand livre

Report 1: vers le compte du débiteur, au débit

Page du journal

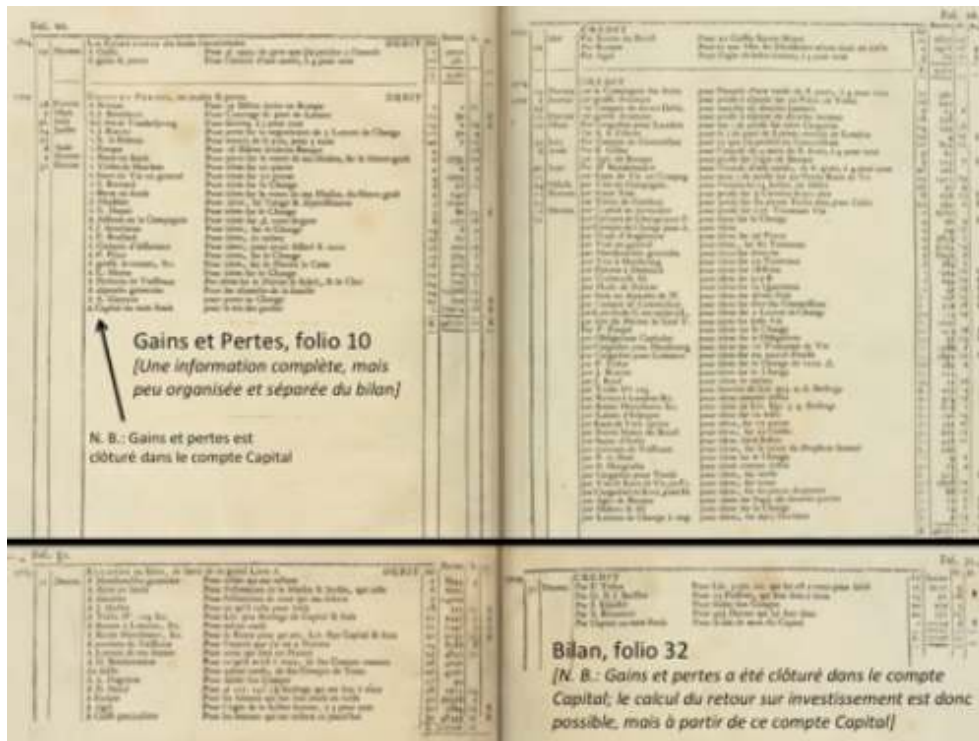
Compte personnel clôturé, débits = crédits, ne reste ni créance ni dette

Report 2: vers le compte du créateur, au crédit

Compte de marchandise soldé, tout écoulé, pas de stock restant, un profit reporté en « gains et pertes »

Source : Ricard, Samuel, *L'art de bien Tenir les Livres de compte en partie double*, Amsterdam, 1709, « Journal A » folio 10 ; « Grand Livre ou Livre de raison A », folios 4, 9 ; « Grand Livre ou Livre de raison A », folios 10, 32. J'utilise un manuel ici pour des raisons de facilité de lecture. Après deux ans d'activité, tous les comptes du Journal sont clôturés en débit et crédit à la fin du Grand livre (« Journal A », folios 85 à 87 ; « Grand livre A », folio 32), puis rouverts dans le Journal suivant. Ce bilan permet de saisir l'état des actifs et du passif dans une forme très proche de celle du ^{xxi} siècle, et le compte Gains et pertes permet d'identifier l'origine des profits et des pertes, mais malgré la date du 31 décembre, la clôture semble associée à une nécessité pratique (journal rempli et obligation d'en commencer un nouveau), plus qu'à des objectifs de gestion que Ricard ne mentionne nulle part. D'une façon générale, la présence d'un bilan est caractéristique des manuels de l'époque, mais se rencontre beaucoup plus rarement dans la pratique.

Figure 6. Structure d'une comptabilité en partie double. C. Gains et pertes et Bilan ; une information dispersée dans le Grand livre



Source : Ricard, Samuel, *L'art de bien Tenir les Livres de compte en partie double*, Amsterdam, 1709, « Journal A » folio 10 ; « Grand Livre ou Livre de raison A », folios 4, 9 ; « Grand Livre ou Livre de raison A », folios 10, 32. J'utilise un manuel ici pour des raisons de facilité de lecture. Après deux ans d'activité, tous les comptes du Journal sont clôturés en débit et crédit à la fin du Grand livre (« Journal A », folios 85 à 87 ; « Grand livre A », folio 32), puis rouverts dans le Journal suivant. Ce bilan permet de saisir l'état des actifs et du passif dans une forme très proche de celle du ^{xxi}^e siècle, et le compte Gains et pertes permet d'identifier l'origine des profits et des pertes, mais malgré la date du 31 décembre, la clôture semble associée à une nécessité pratique (journal rempli et obligation d'en commencer un nouveau), plus qu'à des objectifs de gestion que Ricard ne mentionne nulle part. D'une façon générale, la présence d'un bilan est caractéristique des manuels de l'époque, mais se rencontre beaucoup plus rarement dans la pratique.

- 10 En tout état de cause, les formes multiples de la comptabilité de l'époque moderne doivent nous inciter avant tout à faire preuve de prudence, et de précision, dans l'étude des sources comptables. En pratique, les fonds d'archives occidentaux du ^{xviii}^e siècle recèlent une très vaste gamme de livres de compte plus ou moins détaillés, en partie simple, double, ou charge et décharge, ou suivant des formules plus ou moins hybrides et idiosyncratiques. La première règle à suivre est donc d'analyser soigneusement la structure des écritures comptables pour reconstituer la façon dont chaque comptabilité fonctionnait, et à quelle famille elle appartenait – partie simple, charge et décharge, partie double... Ce travail préalable de critique de la source est d'autant plus nécessaire que les descriptions d'archives sont parfois trompeuses, et le vocabulaire utilisé par les acteurs eux-mêmes souvent peu précis; un marchand pouvait fort bien décider d'appeler « brouillard » un livre de comptes qui fonctionne en réalité comme un journal, tout en se dispensant de référencer dans ledit journal/brouillard les pages du Grand livre sur lequel il reportait les transactions...²³ Seule l'étude attentive non seulement des différentes écritures – en doit et avoir, en partie double avec créditeur et débiteur, en recettes et dépenses – mais aussi de leur enchaînement – le vocabulaire des écritures est-il en adéquation avec la suite des transactions enregistrées ? Cette suite est-elle en cohérence avec le modèle comptable censé être utilisé ? – permet de conclure, et encore pas toujours, à l'utilisation de tel ou tel modèle de comptabilité.

- 11 De plus, et peut-être surtout, aucun livre de compte ne doit être considéré *a priori* comme plus qu'un fragment plus ou moins complet d'une activité plus large. Ceci implique de réfléchir à sa durée, à son auditoire-cible, à ses objectifs, aux activités qu'il couvrirait, etc. Ce n'est pas seulement une question de conservation, même si bien sûr beaucoup de comptabilités n'ont survécu qu'en partie. Les acteurs de l'époque n'hésitaient nullement à choisir de comptabiliser une partie seulement de leur activité, pour des raisons diverses, et bien loin de ce que préconisaient les manuels. À titre d'illustration, citons cet épicier de Boston, qui, à la réception d'un assortiment expédié de Londres en février 1753, décida de créer une comptabilité en partie double complète, tenue dans un journal et un grand livre dont chacun ne fait que quelques pages, uniquement pour suivre de près le profit généré par cet unique achat, dont le contenu mit six années à être entièrement écoulé. Il y avait une logique à ce choix: les produits importés de Londres étaient très chers par rapport aux produits locaux que notre épicier vendait d'habitude, et ce dernier voulait probablement être sûr que le jeu en valait la chandelle. Il ne s'agissait pas forcément de faire un bénéfice, des produits exotiques pouvaient servir de produits d'appel, mais si la perte avait été trop importante, il n'y aurait sans doute pas eu d'autre commande. En tout état de cause, les comptes nous offre l'enregistrement complet des ventes de thé, de fromage importé d'Angleterre, d'huile d'olive, de raisins secs, de poivre et de noix de muscade, mais ne contiennent aucune trace de tous les autres produits vendus, et un épicier de Boston dans les années 1750 en vendait bien d'autres.²⁴ Il ne s'agit en rien d'un cas exceptionnel; quantité de comptabilités étaient ouvertes uniquement pour rendre compte d'une seule expédition ou voyage, ou d'un investissement particulier, d'une « aventure » selon le terme de l'époque, dont il était souhaitable (voire indispensable, dans le cas d'investisseurs multiples) d'enregistrer de manière comptable le résultat, ou tout au moins le déroulement.²⁵

La comptabilité en partie double à l'époque moderne : une « modernité » trompeuse

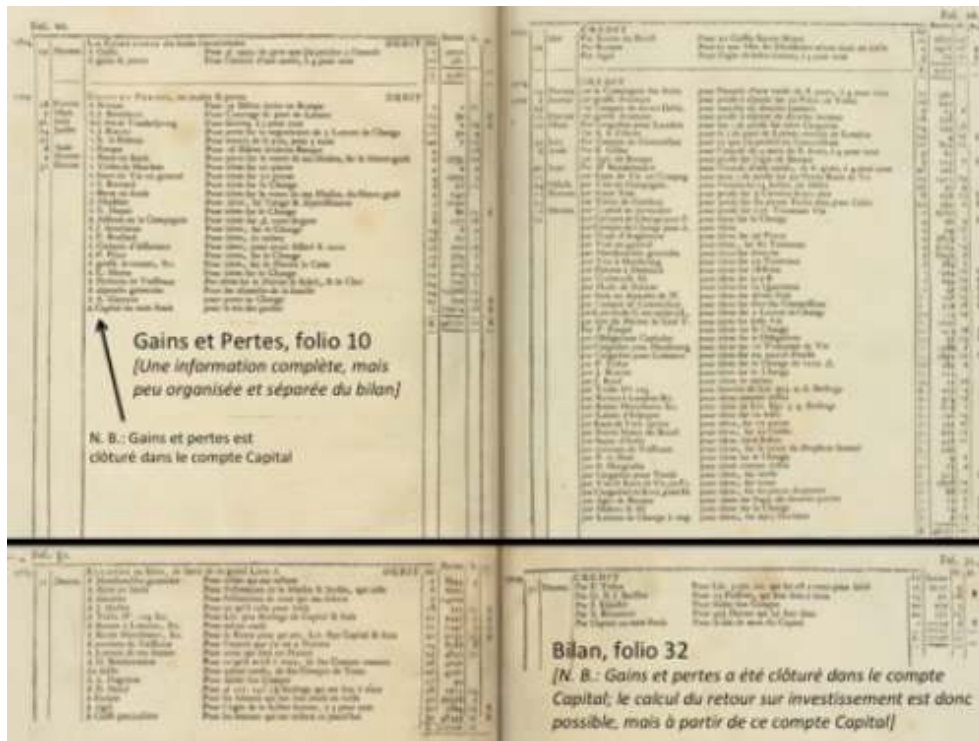
- 12 Usage peu répandu parmi les acteurs économiques, modèles incertains et multiples, vocabulaire flottant, application inégale des règles de l'art, domaine d'enregistrement à géométrie variable et le plus souvent très partiel par rapport à l'ensemble d'une activité, tout cela constitue un premier ensemble de difficultés lorsque l'on étudie la comptabilité moderne, quelle que soit la source. Mais une difficulté plus particulière à la comptabilité de l'époque moderne en général, et plus particulièrement pour la partie double, est son apparente transparence, la similitude du vocabulaire employé avec celui de la comptabilité contemporaine, la récurrence de notions familières: crédit et débit, recettes, dépenses, bilan, solde de comptes, profit, perte... L'importance d'une approche critique est alors décuplée, justement parce qu'il paraît naturel, sémantiquement tout au moins, d'assimiler les processus de l'époque aux nôtres. Une bonne partie de l'historiographie incite d'ailleurs à s'engager dans cette direction, en faisant du passé un « prologue »²⁶ du présent, une période de préparation et d'acquisition de méthodes peu à peu perfectionnées et universalisées. Il serait injuste de parler de positivisme, dans la mesure où depuis les années 1990 au moins il y a consensus autour de l'idée que chaque état de ce développement répondait aux besoins propres des acteurs à un moment donné. Mais le principe même d'une sorte d'évolution biologique, de sélection

naturelle d'outils de plus en plus élaborés, découle logiquement de la narration continue privilégiée dans l'historiographie. Elle conduit à assimiler les états antérieurs à leur descendance postérieure, le passage des uns à l'autre s'effectuant par amélioration et complexification plutôt que par rupture. Dans ce schéma, les mots et les outils restent à peu près les mêmes. Mais c'est précisément par rapport à cette vision naturalisante du vocabulaire et de la pratique comptables de l'époque Moderne que le présent article voudrait introduire une distance, et ce sur plusieurs points correspondant à des fonctions centrales dans la comptabilité aujourd'hui, mais qui n'opéraient pas forcément de la même manière vers 1700.²⁷

L'introuvable bilan

- 13 Une première de ces fonctions qui semblent évidentes aujourd'hui est la construction d'un bilan permettant à la personne propriétaire de la comptabilité de connaître son actif et son passif, de suivre l'évolution de son capital, et (pour les détenteurs de capitaux investis) de calculer le retour sur investissement généré par l'activité menée, dans un temps donné. De fait, en apparence, les bilans de l'époque Moderne ne sont guère différents des nôtres. Les comptes débiteurs, argent liquide, créances, inventaire, capital fixe, apparaissent bien côté débit, à l'actif, et la somme de leurs valeurs doit correspondre côté crédit au passif, constitué du montant du capital investi par le ou les propriétaires, augmenté des dettes contractées, et d'un éventuel profit (ou le cas échéant diminué d'une perte). De surcroît, l'obligation d'un bilan régulier était effectivement mise en avant tant par les manuels de l'époque que par les autorités, en particulier en France où l'Ordonnance du Commerce de 1673 rendait ce bilan en principe obligatoire tous les deux ans ; les contrats privés de partenariat pouvaient inclure aussi une obligation de ce genre. Et pourtant, les bilans sont en réalité extrêmement rares. L'écrasante majorité des acteurs économiques, même ceux utilisant la partie double, opéraient pendant des années sans confectionner le moindre bilan ; les seules exceptions à ce qui est quasiment une règle en pratique sont les partenariats, compagnies par action et autres « aventures », qui réclamaient un calcul des profits pour les redistribuer, soit périodiquement, soit à la dissolution. Mais même dans ce cas les bilans étaient souvent très espacés dans le temps.

Figure 6. D'un compte Gains et pertes au bilan, une information théoriquement complète



Source : Ricard, Samuel, *L'art de bien Tenir les Livres de compte en partie double*, Amsterdam, 1709, « Grand Livre ou Livre de raison A », folios 10, 32.

- 14 Cet apparent désintéret pour le résultat comptable peut s'expliquer en partie par la difficulté de valoriser les différents éléments du bilan. Les ventes et achats à crédit en représentaient une bonne partie, et leur statut de dette privée non garantie rendait leur valeur réelle souvent très incertaine. Les marchandises en stock pouvaient se révéler de mauvaise qualité, ou leur prix de marché changer brusquement. Les effets de commerce, émis sous seing privé, pouvaient perdre toute valeur du jour au lendemain si leur émetteur traversait une mauvaise passe et faisait banqueroute. La monnaie métallique était rare, et même elle était sujette à rognage et contrefaçon. Seuls les biens fonciers avaient une valeur relativement stable, et encore à condition de ne pas être situés dans les colonies ou les périphéries, auquel cas ils devenaient au contraire objets de spéculations très risquées. Enfin, les temporalités fluctuantes des paiements induisaient des coûts cachés supplémentaires, qui étaient compensés de manière très variable par des intérêts pas toujours exigés, pas toujours versés, et étroitement limités par l'usage et les notions de « juste prix ». Symptôme répandu de toutes ces incertitudes, toutes sortes de transactions, et plus encore les inventaires après décès, les liquidations de partenariats ou d'aventures, ou les banqueroutes, donnaient souvent lieu à d'âpres contestations fondées sur des évaluations contradictoires, qui pouvaient aboutir à des procès laissant leur règlement final en suspens pendant des années.²⁸

La comptabilité de coût manque aussi à l'appel

- 15 Contrairement donc à la comptabilité financière d'aujourd'hui, la comptabilité de l'époque Moderne ne visait pas nécessairement à établir le bilan d'une activité donnée. Mais, de manière tout aussi déconcertante, elle n'incluait souvent pas non plus l'autre versant de l'activité comptable d'aujourd'hui, la comptabilité de gestion et ses objectifs

de contrôle des coûts. Cette deuxième fonction comptable là encore paraît aujourd'hui aller de soi pour tout acteur économique rationnel: suivre les charges et les produits aussi précisément que possible, pour aboutir à un compte de résultat permettant d'avoir une vision précise des coûts et des revenus, d'identifier du même coup les sources de profits et de pertes, et donc d'aider à la gestion et à la prise de décision, en particulier par l'intermédiaire du contrôle des coûts, pour améliorer la rentabilité. Comme nous l'avons vu plus haut, la comptabilité en charge et décharge de l'époque Moderne était mieux armée pour réaliser ce programme, et aboutissait en tout cas à enregistrer les coûts. Mais ce qui est frappant, c'est l'absence générale de traces d'utilisation gestionnaire de ces calculs menés dans le cadre du travail comptable, absence sensible même lorsque la comptabilité en charge et décharge était employée. Une telle absence de suivi des coûts peut se comprendre pour des négociants; comme l'a expliqué Basil Yamey dans un article pionnier, le degré d'incertitude et les fluctuations rapides prévalant sur les marchés de l'époque Moderne ne rendait pas forcément le contrôle des coûts très utile.²⁹ Mais même dans les unités de production importantes dans lesquelles les coûts étaient suivis de très près, ni les manuels ni les archives ne révèlent de processus par lequel cette information sur les coûts aurait servi de base à un contrôle de gestion continu, au sens où il est pratiqué de nos jours. Il arrivait que des décisions gestionnaires soient prises dans une visée explicite de réduction des coûts, mais les calculs sur lesquels ces décisions s'appuyaient étaient très souvent prospectifs, et même lorsqu'ils utilisaient des chiffres issus du processus comptable, cette utilisation restait strictement ponctuelle. Et bien sûr, la comptabilité en charge et décharge pouvait servir de base à un calcul de coût, mais pas à des calculs de rentabilité, en l'absence de mesure du capital investi.³⁰

La non-mesure du profit

- 16 Qu'en est-il de ces calculs de rentabilité en partie double ? Il faut souligner qu'à chaque fois qu'un bilan était réalisé, et à condition de suivre quelques règles simples, le compte de profits et pertes impliqué par la partie double pouvait permettre d'aboutir à une vision d'ensemble de la rentabilité des différentes activités de la personne propriétaire. Une fois créée une architecture de compte cohérente qui reflétait ces activités, et si ce que nous appellerions aujourd'hui les frais généraux étaient correctement répartis entre ces comptes, un bilan marchand aurait pu contenir le gain ou la perte sur chaque article dont le compte était clos en profits et pertes, et certains manuels de comptabilité de l'époque en font effectivement la remarque.³¹ Mais là encore, la pratique est décevante; non seulement la majorité des acteurs ne faisaient que peu ou pas de bilans, mais même la minorité qui soldait l'ensemble des comptes de loin en loin ne semblait pas intéressée par cette possibilité. Il suffit pour s'en convaincre de faire la liste des obstacles que certaines pratiques comptables fort répandues faisaient naître en ce domaine. Beaucoup de marchandises étaient réparties entre différents comptes, y compris une multitude de comptes d'aventures ou en commission. Les achats et les ventes ne répertoriaient quasiment jamais les provenances, ce qui rendait impossible une traçabilité des marchandises fournies, et donc de leur rentabilité, en fonction des fournisseurs. Nombre de comptes étaient soldés au fil de l'eau, dans un compte temporaire de profits et pertes qui était lui-même clos au moment du bilan dans un compte plus général, ce qui faisait disparaître de ce dernier ces comptes soldés au préalable. Enfin la répartition, non seulement des frais généraux, mais même des

charges directes sur les marchandises était faite le plus souvent sans aucun souci de précision, et certainement sans chercher à préciser les marges bénéficiaires générées sur des types particuliers de marchandises. Les clôtures de compte et calculs de profit imposés par l'existence de partenaires auxquels il fallait restituer leur part desdits profits ne modifiaient que marginalement cette situation. Les informations compilées pour ces clôtures de compte ne produisaient qu'un bénéfice net total (ou une perte nette...), là encore sans inclure la possibilité de retracer les sources de ce bénéfice ou de cette perte. Les comptabilités pré-modernes ne visaient donc pas plus à fournir une base comptable au travail de gestion qu'à suivre la situation financière de leur propriétaire, ou à lui permettre de contrôler et réduire ses coûts; c'est du moins ce qui se dégage de la pratique des acteurs.

Pourquoi compter ? Compter quoi ?

- 17 Ce qui conduit à se demander à quoi servaient ces comptabilités au juste. Pour le comprendre, et bien saisir ce qu'il est possible d'en apprendre, il faut s'adapter à cette époque révolue et à son vocabulaire, en commençant par réévaluer le rapport au profit que ces comptabilités manifestaient. Dans les entreprises incluant plusieurs investisseurs (compagnies du grand commerce colonial, bien sûr, mais aussi « aventures » maritimes, entreprises minières, projets d'infrastructure requérant des capitaux importants, mais aussi tout partenariat en phase de liquidation, par exemple), le recours fréquent et nécessaire à des calculs de bénéfices pour redistribuer les profits calculés entre partenaires nous conduit naturellement à supposer que de tels calculs portaient bien sur tout le « profit » de l'entreprise, et étaient la norme à l'époque. En y regardant de plus près, en réalité, les acteurs de l'époque Moderne étaient loin de limiter leur notion du « profit » à un résultat comptable. D'abord, qu'il s'agisse d'individus ou de partenariats, institutionnalisés sous forme de société ou de compagnie ou simplement *de facto*, l'activité reposait quasi intégralement sur des flux de « crédit », dans son double sens d'avance monétarisée et de capital réputationnel exploitable. De plus, elle s'insérait dans des réseaux de partenaires et de sous-traitants dont la solidité et le bon fonctionnement étaient indispensable à sa perpétuation. Enfin et surtout, dès qu'un processus de commercialisation était en jeu, l'accès au marché devenait la variable essentielle et cet accès était l'objet d'un contrôle collectif qui représentait le plus souvent la principale source de profit marchand, et qui n'était par définition pas mesurable. Si les producteurs pouvaient encore raisonnablement calculer un profit comptable en fin de cycle, celui-ci ne pouvait l'être que de manière approximative du fait de toutes les incertitudes pesant sur la valorisation de leurs actifs ; en revanche, les marchands étaient avant tout dépendant de leur situation de crédit et de leur bonne insertion dans des filières et des cartels qui leur donnaient accès à de nouvelles occasions de profit et à l'information, au crédit et aux correspondants indispensables pour concrétiser celles-ci. Ces véritables actifs intangibles, n'existant en un sens que de manière potentielle, étaient aussi peu quantifiables qu'ils étaient importants, et le calcul d'un profit strictement comptable dans ces conditions n'était pas forcément très utile.³²
- 18 Si l'on prend ce contexte en compte, l'utilisation de la partie double prend un sens tout autre que celui d'un outil de mesure du profit. Cette technique était en effet remarquablement bien adaptée à l'enregistrement et au suivi d'une multitude de flux de crédits, matérialisés par les comptes personnels ouverts aux cercles de partenaires

en affaire avec le propriétaire des comptes. La double écriture garantissait l'exactitude des transferts de valeur entre les différents comptes « en nature » contenant les actifs physiques possédés par le marchand (les « effets effectifs », pour reprendre le vocabulaire d'un des auteurs de manuels de comptabilité les plus connus au XVIII^e siècle, Mathieu de La Porte). Le compte « profits et pertes », avec le cas échéant quelques autres « comptes du chef » (on les appellerait aujourd'hui « comptes d'opérations ») enregistrant des dépenses diverses, agissait comme un outil de nettoyage des transactions qui n'étaient ni à porter au crédit ou au débit de partenaires, ni à inclure dans la valorisation desdits effets effectifs. Ces opérations soldées en profits et pertes étaient même qualifiées de « fictives » (*fictitious*) par John Mair, un autre auteur célèbre de manuels du XVIII^e siècle, britannique cette fois, parce qu'elles ne faisaient qu'augmenter ou diminuer le capital, sans modifier la structure de crédits et débits décrite par le reste de la comptabilité, et dont la description exacte était au fond le véritable objet de cette dernière.³³

- 19 Un acteur économique modeste pouvait se contenter d'enregistrer ses créiteurs et ses débiteurs sur un simple livre de raison, ou à la rigueur dans une comptabilité en partie simple, d'autant que les incertitudes de valorisation, ainsi que les systèmes d'échange maussiens complexes qui encadraient les relations de crédit ainsi créées, autorisaient en pratique un certain laxisme dans les comptes.³⁴ Mais un opérateur commercial important traitant de grosses sommes, avec des centaines de partenaires, devait pouvoir à tout moment établir la situation de crédit de chacun de ceux-ci, et suivre de très près la sienne propre. À partir du moment où chaque relation de crédit devenait un partenariat plus ou moins éphémère et plus ou moins important, la partie double fournissait le canevas commun, l'« artefact cognitif »³⁵ permettant d'organiser ces relations et d'enregistrer leur histoire avec précision et exactitude. Là était sa fonction principale, et c'est ce qu'il faut garder en tête lorsque l'on évalue de telles comptabilités à l'époque Moderne.

Conclusion

- 20 Tout ce qui précède ne signifie pas qu'aucun calcul de coût n'est possible, aucune mesure du profit, aucune estimation de retour sur investissement accessibles avant le XIX^e siècle par l'intermédiaire des livres de compte. L'hypothèse de départ pourtant, particulièrement et de manière paradoxale pour des comptabilités en partie double, est que l'objectif de leur propriétaire n'était pas de se livrer à des opérations de ce genre, mais d'enregistrer des flux de crédits entrant et sortant. Cet enregistrement permettait de suivre au plus près les relations bilatérales avec les partenaires, et de pouvoir établir à tout moment une position de crédit, générale ou partielle. Les flux de crédit structuraient en effet des filières informelles d'accès et de contrôle à des segments de marché (hautement segmentés, compte tenu des conditions de l'époque, ce qui facilitait leur monopolisation), dans lesquels toute une série d'échanges informels de type don/contre-don maussien permettait de faire circuler l'information, le capital et les marchandises. Parce qu'elle offrait un support permettant d'enregistrer avec précision l'histoire de ces multiples flux, et des partenariats auxquels ils correspondaient, la comptabilité en partie double constituait un véritable outil de gouvernance collective. Et parce que les coûts, y compris le coût des crédits au sens étroit d'« avance d'argent », n'avaient de sens que par rapport aux bénéfices tirés de la relation correspondante, le

profit final n'était, littéralement, pas calculable. Sa composante essentielle, la consolidation et l'extension de la position de la personne propriétaire des comptes dans le réseau des partenariats à l'intérieur duquel elle opérait, n'apparaissait nullement de manière comptable.

- 21 Pour le dire autrement, le profit ou la perte strictement comptable pouvait dissimuler un résultat « réel » diamétralement opposé. Une perte temporaire consentie ouvrait des perspectives de collaborations et de riches profits dans l'avenir, par exemple, alors qu'un comportement rentable mais considéré comme trop opportuniste par un partenaire conduisait au contraire à une rupture et la perte d'occasions futures d'opérations communes. En définitive, chaque compte racontait une histoire dont le sens débordait largement la comptabilité. Tel personnage au compte perpétuellement dans le rouge pouvait être en réalité un officiel dont l'appui était indispensable pour obtenir l'accès à un marché colonial, et qui coûtait en réalité bien moins qu'il ne rapportait; tel compte de marchandise en commission en apparence inactif renvoyait à un stock au cœur d'une bataille spéculative à l'issue encore incertaine entre cartels d'acheteurs et de vendeurs, dans le cadre de laquelle l'absence de transaction manifestait une stratégie délibérée de refus de vente.³⁶ L'étude des comptabilités de l'époque doit donc autant que possible être contextualisée, l'idéal étant de disposer de la correspondance commerciale du propriétaire, ce qui est malheureusement rarement le cas.
- 22 La priorité donnée à l'enregistrement des flux de crédit explique aussi certaines particularités de détail des comptabilités en partie double de l'époque Moderne, surprenantes en apparence seulement. L'objectif n'étant pas de déterminer le profit ou les coûts, le compte de profits et pertes servait le plus souvent d'outil de nettoyage des comptes; il permettait d'évacuer de la comptabilité les éléments qui fausseraient l'analyse du crédit, et c'était son rôle essentiel. Il était en revanche peu utilisé pour mesurer la rentabilité d'une opération. En effet, la détermination quantitative du profit pour une relation ou activité particulière n'avait pas d'intérêt stratégique dans un marché fluctuant, dans lequel chaque cas faisait sens dans un contexte précis (filiales/cartels). Un tel calcul ne s'imposait qu'en cas de partage des bénéfices à un instant donné, donc dans une situation soit de partenariat institutionnalisé avec des investisseurs passifs recevant régulièrement ou non des dividendes, soit d'arrêt et de liquidation de la relation ou de l'activité en question. Enfin, pour des marchands, les coûts ne valaient guère la peine d'être précisément calculés, puisqu'ils étaient généralement transférables en aval, vers l'acheteur, dans une situation où la concurrence était, au mieux limitée, et les profits dérivés avant tout de position de marché. De ce fait, la traçabilité des marchandises ne présentait pas forcément un grand intérêt non plus, en l'absence de comptabilité de coût, et il ne faut pas forcément s'attendre à des informations sur ce point; la dimension essentielle à contrôler était celle des qualités, plus que des coûts, et ce contrôle avait lieu hors comptabilité. D'une façon générale, d'éventuels bilans ou calculs de coût présents dans les sources devraient toujours être soigneusement analysés et comparés aux écritures d'origine, car des surprises sont possibles, et rien ne certifie que ces calculs étaient cohérents, ou n'incluaient pas des raccourcis qui nous paraîtraient aujourd'hui hasardeux.
- 23 La situation était quelque peu différente pour les producteurs, en tout cas ceux qui estimaient utile de suivre leurs coûts, en particulier les propriétaires de grosses unités de production avec un capital immobilisé important et le cas échéant des actionnaires

multiples. Mais justement, dans la quasi-totalité des cas ces producteurs n'avaient pas non plus recours à la partie double, et employaient la comptabilité en charge et décharge pour suivre leurs recettes et leurs dépenses. Comme cette dernière ne permettait généralement pas de calculer le retour sur investissement, il faut supposer que les producteurs aussi considéraient un tel exercice comme peu utile, peut-être parce qu'il n'avait de sens que dans la mesure où il leur aurait été possible d'agir sur les coûts pour augmenter les marges bénéficiaires. Dans un univers où les producteurs étaient preneurs de prix beaucoup plus qu'ils ne les fixaient, une telle stratégie n'apparaissait que rarement; il faudra attendre le XIX^e siècle et la Révolution industrielle pour voir émerger un recours systématique au contrôle des coûts pour faire face à la concurrence (et voir émerger simultanément une comptabilité de coûts à visée gestionnaire).³⁷ Quant au reste des acteurs économiques, tout aussi peu capables de jouer un rôle dans la fixation des prix que limités dans leur accès au marché, au capital et aux réseaux de crédit et d'information, ils pouvaient se satisfaire de comptabilités très rudimentaires, pour ceux du moins qui avaient un usage régulier de l'écrit. Comme il est d'usage de le rappeler en histoire de la comptabilité, les techniques comptables de chaque époque correspondent aux nécessités du temps, mais il faut garder à l'esprit à quel point les nécessités perçues à l'époque moderne n'étaient pas les nôtres, malgré des ressemblances apparentes, et combien leur compréhension, leur reconstitution à vrai dire, est un préalable indispensable pour quiconque veut comprendre les techniques comptables de cette période et leurs utilisateurs.

NOTES

1. Les opinions sur ce qu'est au juste le capitalisme et quand il émerge sont très diverses ; cf. entre autres Allen, Robert C., *Global economic history: a very short introduction*, Oxford, 2011 ; Beckert, Sven et Rockman, Seth (éds.), *Slavery's capitalism: a new history of American economic development*, Philadelphie, 2016 ; Findlay, Ronald et O'Rourke, Kevin H., *Power and plenty: trade, war, and the world economy in the second millennium*, Princeton, 2007 ; Hodgson, Geoffrey M., *Conceptualizing capitalism: institutions, evolution, future*, Chicago, 2015 ; McCloskey, Deirdre N., *Bourgeois equality: how ideas, not capital or institutions, enriched the world*, Chicago, 2016 ; Mokyr, Joel, *The Gifts of Athena: historical origins of the knowledge economy*, Princeton, 2002 ; Pomeranz, Kenneth, *The Great Divergence: China, Europe and the making of the modern world economy*, Princeton, 2000 ; et Wood, Ellen Meiksins, *The origin of capitalism: a longer view*, Londres, 2002. Je ne discuterai pas cette question ici : voir Gervais, Pierre, *Les origines de la révolution industrielle aux États-Unis : entre économie marchande et capitalisme industriel, 1800-1850*, Paris, 2004; Gervais, Pierre, « Capitalism and (or) Age of Commerce: the peculiarities of market exchange in the Early Modern era », *XVII-XVIII. Revue de La Société d'études Anglo-Américaines Des XVII^e et XVIII^e Siècles*, n° 77, décembre 2020.

2. L'accent mis ici sur la pratique de l'échange commercial nous semble la seule façon de tracer une frontière aussi peu arbitraire que possible entre ce que l'on appellerait aujourd'hui comptabilités « publiques » et « privées ». La frontière est floue à l'époque moderne ; la comptabilité de la *East India Company* britannique au XVIII^e siècle, par exemple, pourrait très bien être considérée comme relevant d'une activité étatique ou para-étatique. Mais l'échange marchand est central dans les comptabilités des grandes compagnies commerciales comme dans

celles d'opérateurs économiques plus humbles, alors que les comptabilités institutionnelles non commerciales (appelons-les ainsi faute de mieux) sont plutôt structurées autour de prélèvements institutionnels, même si dans nombre de cas les deux approches sont combinées. Pour ces comptabilités, voir les numéros précédents de la présente revue, en particulier les volumes 3 (2012), 10 (2019) et 11 (2019).

3. « [It] promotes good management and assists decision making » Steven Toms. « Double entry and the rise of capitalism: keeping a sense of proportion ? » *Accounting History Review*, vol. 26, n° 1, janvier 2016, p. 25.

4. Cf. Sombart, Werner, « L'entreprise comme unité comptable [Werner SOMBART, *Der moderne Kapitalismus- München 1916-1927*, Tome II - Livre 1 - 2° section : Les systèmes économiques - 10° chapitre : Les entreprises capitalistes - parag. III : L'entreprise comme unité comptable (pp. 110-125)] » *Cahiers d'histoire de la comptabilité*, vol. 2, 1992, p. 19-28 ; Weber, Max. *Histoire économique: esquisse d'une histoire universelle de l'économie et de la société*, Gallimard, 1991. Cf. aussi Chiapello, Eve, et Yuan Ding, « Searching for the accounting features of capitalism: an illustration with the economic transition process in China », *Cahier de Recherche du Groupe HEC Paris*, n° 817, avril 2005 ; Chiapello, Eve, « Accounting and the birth of the notion of capitalism », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 18, n° 3, mars 2007, p. 263-96 ; Derks, Hans, « Religion, capitalism and the rise of double-entry bookkeeping », *Accounting, Business and Financial History*, vol. 18, n° 2, juillet 2008, p. 187-213 ; Toms, J. Stevens, « Capitalism », dans Edwards, J. R., et Stephen P. Walker, *The Routledge Companion to Accounting History*, 2009, en particulier p. 345 ; Toms, J. Steven, « Calculating profit: a historical perspective on the development of capitalism », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 35, n° 2, février 2010, p. 205-21 ; et plus récemment O'Sullivan, Mary, « The intelligent woman's guide to capitalism », *Enterprise & Society*, vol. 19, n° 4, décembre 2018, p. 751-802.

5. Cf. par exemple De Roover, Raymond, « New perspectives on the history of accounting », *The Accounting Review*, vol. 30, n° 3, juillet 1955, p. 405-20 ; Pollard, Sidney, *The Genesis of Modern Management: A Study of the Industrial Revolution in Great Britain*, Harmondsworth, 1968 [1965] ; ou Chandler, Alfred D., et Herman Daems, « Administrative coordination, allocation and monitoring: a comparative analysis of the emergence of accounting and organization in the U.S.A. and Europe », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 4, n° 1-2, janvier 1979, p. 3-20.

6. Cf. Boyns, Trevor, et J. R. Edwards, *A history of management accounting: the British experience*. Routledge, 2013, en particulier p. 4 ; Edwards, John Richard, Graeme Dean, et Franck Clarke, « Merchants' accounts, performance assessment and decision making in mercantilist Britain », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 34, n° 5, juillet 2009, p. 551-70 ; Dean, Graeme, Frank Clarke et Francesco Capalbo, « Pacioli's double entry – part of an intellectual and social movement », *Accounting History Review*, vol. 26, n° 1, janvier 2016, p. 5-24 ; et Tyson, Thomas N., David Oldroyd et Richard K. Fleischman, « Was America born capitalist? A counter view », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 24, n° 4-5, juin 2013, p. 379-96 (répondant aux articles de Rob Bryer cités ci-après n. 7 ; voir aussi Fleischman, Richard K., *et al.*, « America's "exceptional" transition to capitalism: a counter view », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 24, n° 7-8, novembre 2013, p. 616-26).

7. Cf. Toms, J. Steven, « Calculating profit... », *loc. cit.* ; Bryer, Rob, « Americanism and financial accounting theory – part 1: was America born capitalist? », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 23, n° 7-8, December 2012, p. 511-55, et « Americanism and financial accounting theory – part 2: the 'modern business enterprise', America's transition to capitalism, and the genesis of management accounting », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 24, n° 4-5, juin 2013, p. 273-318 ; Gervais, Pierre, « Why profit and loss didn't matter: the historicized rationality of Early Modern commerce », in P. Gervais, Y. Lemarchand et D. Margairaz eds., *Merchants and profit in the Age of Commerce, 1680-1830*, Abingdon [G-B.], 2014, p. 33-52, et « From 'Pure Satisfaction and Curiosity' to the 'Particular Gain or Loss upon Each Article': Early Modern philosophies of accounting in

English accounting textbooks », *Accounting History Review*, septembre 2020, p. 1-27 ; Goldthwaite, Richard, « The practice and culture of accounting in Renaissance Florence », *Enterprise & Society*, vol. 16, n° 3, septembre 2015, p. 611-47 (une des rares études de la question parue hors des revues spécialisées en histoire de la comptabilité ; citons aussi Lamoreaux, Naomi R., « Rethinking the transition to capitalism in the Early American Northeast », *The Journal of American History*, vol. 90, n° 2, septembre 2003, p. 437-61, et Vickers, Daniel, « Errors expected: The culture of credit in rural New England, 1750-1800 », *The Economic History Review*, vol. 63, n° 4, novembre 2010, p. 1032-57).

8. Cf. Bryer, Robert A., « The history of accounting and the transition to capitalism in England. Part one: theory », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, n° 2, 2000, p. 131-62, et « The history of accounting and the transition to capitalism in England. Part two: evidence », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, n° 4-5, 2000, p. 327-81 ; Hoskin, Keith V., et Richard Macve, « Accounting and the examination: a genealogy of disciplinary power », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 11, n° 2, janvier 1986, p. 105-36.

9. Pour une évaluation haute de cette importance, cf. par exemple Zan, Luca, et Kent G. Deng, « Micro foundations in the Great Divergence debate: opening up the perspective », *Accounting History*, vol. 22, n° 4, novembre 2017, p. 530-53, et *a contrario* Alan Sangster, « The genesis of double entry bookkeeping », *The Accounting Review*, vol. 91, n° 1, janvier 2016, p. 299-315, ainsi que « Pacioli's lens: God, Humanism, Euclid, and the rhetoric of double entry », *The Accounting Review*, vol. 93, n° 2, mars 2018, p. 299-314, qui distingue nettement les acquis de la Renaissance italienne de ceux de la comptabilité pendant et depuis la Révolution industrielle.

10. Garner, S. Paul, *Evolution of cost accounting to 1925*, University [Ala.], 1954 ; Boyns, Trevor, John R. Edwards et Marc Nikitin, *The Birth of industrial accounting in France and Britain*, New York, 1997 ; Fleischman, Richard K., et Lee D. Parker, *What is past is prologue: cost accounting in the British industrial revolution, 1760-1850*, New York, 1997 ; Boyns et al., *A history of management accounting...*, op. cit., 2013 ; et Lemarchand, Yannick, *Du dépérissement à l'amortissement : enquête sur l'histoire d'un concept et sa traduction comptable*, Nantes, 1993, de portée bien plus générale que son titre ne l'indique.

11. Cf. par exemple Tyson, Thomas N., « Mercantilism, management accounting or managerialism? Cost accounting in Early nineteenth-century US textile mills ». *Accounting, Business & Financial History*, vol. 8, n° 2, juillet 1998, p. 211-29 ; Oldroyd, David, « Through a glass clearly: management practice on the Bowes family estates c.1700-70 as revealed by the accounts », *Accounting, Business & Financial History*, vol. 9, n° 2, juillet 1999, p. 175-201 ; Carvalho, Jose, Lucia Rodrigues et Russell Craig, « Early cost accounting practices and private ownership: The Silk Factory Company of Portugal, 1745-1747 ». *Accounting Historians Journal*, vol. 34, n° 1, janvier 2007 ; King, P. W., « Management, finance and cost control in the Midlands charcoal iron industry », *Accounting, Business & Financial History*, vol. 20, n° 3, novembre 2010, p. 385-412 ; Ding, Ying Yong, et Sam McKinstry, « Paper trails: the development of management accounting at Alex. Cowan & Sons Ltd, Penicuik, 1779-1965 », *Accounting History*, vol. 18, n° 1, février 2013, p. 99-119 ; Moussalli, Stephanie D., et al. « Pierre Boucher and the 1803 edition of *La Science Des Négocians*: accounting in the Republic », *Accounting, Business & Financial History*, vol. 19, n° 3, novembre 2009, p. 353-6 ; Edwards, John. « Accounting on English landed estates during the agricultural revolution — a textbook perspective », *Accounting Historians Journal*, vol. 38, n° 2, janvier 2011, p. 1-45.

12. Cf. entre autres Bryer, Robert A., « A Marxist accounting history of the British industrial revolution: a review of evidence and suggestions for research », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 30, n° 1, janvier 2005, p. 25-65, et « Capitalist Accountability and the British Industrial Revolution: The Carron Company, 1759-circa. 1850 », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 31, n° 8, novembre 2006, p. 687-734 ; Toms, Steven, et Richard K. Fleischman, « Accounting Fundamentals and Accounting Change: Boulton & Watt and the Springfield

Armory », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 41, février 2015, p. 1-20; Victor, Sandrine, « Quantifier, compter, se tromper : le quotidien comptable des fabriques en Catalogne à la fin du Moyen Âge », *Comptabilité(S). Revue d'histoire des comptabilités*, n° 7, août 2015 ; Jéhanno, Christine, « Les comptes médiévaux avaient-ils vocation à être exacts ? Le cas de l'Hôtel-Dieu de Paris », *Comptabilité(S). Revue d'histoire des comptabilités*, n° 7, 2015 ; Gervais, Pierre, et Martin Quinn, « Costing in the early industrial revolution: gradual change to cost calculations at US cloth mills in the 1820s », *Accounting History Review*, vol. 26, n° 3, septembre 2016, p. 191-217 ; Lemarchand, Yannick, « Revisiting the birth of industrial accounting in France, a return to the actors involved », *Accounting History Review*, vol. 26, n° 3, septembre 2016, p. 351-71, et « The birth of industrial accounting in France: some curious paradoxes », *Accounting History Review*, vol. 29, n° 2, mai 2019, p. 221-41

13. Grevet, René. *L'avènement de l'école contemporaine en France : (1789-1835)*. Villeneuve d'Ascq : Presses universitaires du Septentrion, 2001, Chapitre VII, accessible à <https://books.openedition.org/septentrion/5183>, consulté le 12 juillet 2021

14. Morrison, Christian, et Wayne Snyder, « Les inégalités de revenus en France du début du XVIII^e siècle à 1985 », *Revue économique*, vol. 51, n° 1, janvier 2000, p. 119-54 ; chiffres dérivés des tableaux p. 123 et 125.

15. La diversité du contenu des livres de raison, et la part relativement faible d'indications comptables qu'ils contiennent, sont bien reflétées dans l'inventaire partiel de ces sources compilé par les Archives Nationales en 1953 ; cf. « Fichier des livres de raison. Transcription dactylographiée des fiches conservées à la section des Archives privées », accessible à <http://www.archivesnationales.culture.gouv.fr/chan/chan/AP-pdf/Livres-de-raison.pdf>, consulté le 13 juillet 2021.

16. Le vocabulaire même était flottant : la frontière entre le carnet de notes éparses et le journal suivi en partie simple était floue, les deux pouvaient être baptisés "livre de raison", et ce dernier terme était aussi parfois appliqué au Grand livre (c'est le cas dans le manuel de comptabilité de Gagnat de l'Aulnais, C.-F., *Guide du commerce*, Paris, 1771, p. 45). Il n'est donc pas surprenant que l'appellation "livre de raison" soit utilisée encore aujourd'hui par les archivistes de manière assez générique pour toute une variété d'objets comptables, comme le fichier des archives nationales référencé dans la note précédente en donne une bonne illustration.

17. Ce qui ne signifie pas que de tels systèmes de comptabilité n'ont été développés qu'en Europe ; cf. par exemple Yuan, Weipeng, Richard Macven et Debin Ma, « The development of Chinese accounting and bookkeeping before 1850: insights from the Tǒng Tàì Shēng business account books (1798-1850) », *Accounting and Business Research*, vol. 47, n° 4, juin 2017, p. 401-30. Tous les systèmes italiens ne se ressemblaient d'ailleurs pas, et la partie double ne fut que progressivement amenée au niveau de standardisation qui prévalait au XVIII^e siècle. Cf. Lemarchand, Yannick, « Partie double », dans Bensadon, Didier, Nicolas Praquin, et Béatrice Touchelay, éd., *Dictionnaire historique de comptabilité des entreprises*, Villeneuve d'Ascq, 2016, p. 392.

18. La présente revue contient de nombreuses analyses des fonctions sociales de la comptabilité en charge et décharge au Moyen Âge, qui soulignent à quel point y voir une forme « archaïque » serait une erreur ; cf. par exemple Chenard, Gaël, « Que compte le prince : réflexions sur le rôle de la comptabilité dans la gestion domaniale sous Louis IX », *Comptabilité(S). Revue d'histoire des comptabilités*, n° 13, septembre 2020. Certaines de ces comptabilités intégraient d'ailleurs des techniques inspirées de la partie double, comme par exemple dans le cas de la ville de Palerme, étudiée par Macrì, Geltrude, « The Supervision of the city financial administration. The audit in Palermo under the Spanish Monarchy », *Comptabilité(S). Revue d'histoire des comptabilités* n° 3, janvier 2012. Pour une introduction générale aux comptabilités institutionnelles, cf. dans ce même numéro Dubet, Anne, et Marie-Laure Legay, « Éditorial – L'État et ses comptes : construire une histoire du contrôle à l'époque moderne », *Comptabilité(S). Revue d'histoire des comptabilités*,

n° 3, janvier 2012. Sur l'époque moderne proprement dit, cf. les travaux de Lemarchand, Yannick, *Du dépérissement à l'amortissement...*, *op. cit.*, p. 160-77; « Double entry versus charge and discharge accounting in eighteenth-century France », *Accounting, Business & Financial History*, vol. 4, n° 1, 1994, p. 119-4; « Style mercantile ou mode des finances. Le choix d'un modèle comptable dans la France d'Ancien Régime », *Annales. Histoire, Sciences Sociales*, vol. 50, n° 1, février 1995, p. 159-82; et pour un résumé son article intitulé « Recettes et dépenses », dans Bensadon, Didier, *et al.*, éd., *Dictionnaire historique de comptabilité des entreprises. op. cit.*, p. 398-400. Pour d'autres exemples français de ce type de comptabilité, cf. Baker, Charles Richard, « From care of the poor to the Great Confinement: an exploration of hospital accounting in France », *Accounting History Review*, vol. 26, n° 3, septembre 2016, p. 259-84. Pour ses influences tardives, cf. par exemple Lemarchand, Yannick, « The dark side of the result: self-financing and accounting choices within nineteenth-century French industry », *Accounting, Business & Financial History*, vol. 3, n° 3, janvier 1993, p. 303-35.

19. Cf. note 4 *supra*.

20. Cf. Lemarchand, Yannick, « Style mercantile ou mode des finances », *loc. cit.*, p. 162-64; à noter d'ailleurs que la comptabilité en charge et décharge était parfois introduite même dans de grandes compagnies marchandes, dans la mesure où le contrôle étatique de ces compagnies la rendait sans doute indispensable.

21. Sur l'usage des manuels et les enseignements que l'on peut en tirer pour l'époque, cf. Jeannin, Pierre, « Les manuels de comptabilité », dans *Marchands d'Europe : pratiques et savoirs à l'époque moderne*, Jacques Bottin et Marie-Louise Pelus-Kaplan éd., Presses de l'École normale supérieure, 2002, p. 341-51, ainsi que « Les manuels de pratique commerciale imprimés pour les marchands français (xvi^e-xviii^e siècles) », *ibid.*, p. 377-95, et également « La profession de négociant entre le xvi^e et le xviii^e siècle », *ibid.*, p. 281-308; Hoock, Jochen, et Pierre Jeannin, « Une enquête en cours, la bibliographie analytique des manuels et traités à l'usage des marchands, 1470-1820 », *Histoire & Mesure*, vol. 1, n° 2, 1986, p. 85-97; Lemarchand, Yannick, « 'À la conquête de la science des comptes', variations autour de quelques manuels français de tenue de livres », *Ars Mercatoria. Eine analytische Bibliographie, Band 3: Analysen (1470-1700)*, Jochen Hoock, Pierre Jeannin et Wolfgang Kaiser éd., Paderborn, 2001, p. 91-129; McWatters, Cheryl, et Yannick Lemarchand, « Accounting representation and the slave trade: the *Guide du Commerce* of Gaignat de L'Aulnais », *Accounting Historians Journal*, vol. 33, n° 2, janvier 2006, p. 1-37; Edwards, John Richard, « A business education for 'the Middling Sort of People' in mercantilist Britain », *The British Accounting Review*, vol. 41, n° 4, décembre 2009, p. 240-55, ainsi que « Accounting education in Britain during the Early Modern period », *Accounting History Review*, vol. 21, n° 1, mars 2011, p. 37-67; McWatters, Cheryl, et Yannick Lemarchand, « Accounting as story telling: merchant activities and commercial relations in Eighteenth Century France », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 23, n° 1, janvier 2010, p. 14-54; Rodrigues, Lúcia Lima, Hernâni O. Carqueja et Leonor Fernandes Ferreira, « Double-entry bookkeeping and the manuscripts dictated in the Lisbon School of Commerce », *Accounting History*, vol. 21, n° 4, novembre 2016, p. 489-511; et Mari, Libero Mario, Francesca Picciaia, et Alan Sangster, « Manzoni's sixteenth-century 'Quaderno Doppio': the evolution of accounting education towards modern times », *Accounting History*, vol. 25, n° 4, novembre 2020, p. 580-601.

22. Sur l'unification des pratiques comptables au xvi^e siècle, cf. par exemple Yamey, Basil S., « Daniel Harvey's ledger, 1623-1646, in context », *Accounting, Business & Financial History*, vol. 20, n° 2, juillet 2010, p. 163-76, en particulier p. 166. Un argument central des tenants d'un progrès continu de la comptabilité est précisément le fait que mathématiquement, l'ensemble des possibilités techniques de la partie double repose encore aujourd'hui sur cette équation comptable élaborée en pratique dès le bas Moyen Âge, avec le total des débits (ce qui a été reçu et à servi à acquérir ou à fonctionner) côté actifs qui doit être rigoureusement égal au total des crédits (ce qui a été fourni comme moyens, soit par le capital, soit par des dettes contractées)

côté passif, en ajoutant côté capital les éventuels profits (ou en soustrayant les éventuelles pertes).

23. Exemple fourni par Flesher, Dale L., Almand, Andrew D., et Barfitt, Laurie A., « John Stillé, Jr.: accounting records of a successful 18th-century Philadelphia merchant », *Accounting Historians Journal*, vol. 46, n 1, juin 2019, p. 35-56.

24. Green Family of Boston, Mass. Papers, 1752-1870, Folio vol. « A », Joseph Green, « Ledger, 1753-1761 », American Antiquarian Society, Worcester (Mass.).

25. Cf. la description par Michèle Lacombe-Saboly de la comptabilité d'un marchand toulousain au XVI^e siècle, comptabilité de plus atypique car ressemblant à un modèle hanséatique dit « de facteur » sans tout-à-fait y correspondre (Lacombe-Saboly, Michèle, « Pratiques comptables et associations entre marchands aux XVI^e et XVII^e siècles : une étude en Midi toulousain », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 4, n° 1, 1998, p. 5-24). Il y a là une parfaite illustration des difficultés d'interprétation de l'outil comptable à l'époque moderne.

26. Cf. le titre d'un des ouvrages-phare de l'école révisionniste, celui de Richard K.Fleischman et Lee D. Parker, *What is past is prologue*, *op. cit.*

27. Analyse très similaire à celle de Johnson, Roxanne T., « In search of E. I. DuPont de Nemours & Company: the perils of archival research », *Accounting, Business & Financial History*, vol. 10, n° 2, juillet 2000, p. 129-68, qui pointe plus l'imprécision des écritures que l'ambiguïté des termes, mais le raisonnement est le même.

28. Sur tous ces points, voir Gervais, Pierre, « Crédit et filières marchandes au XVIII^e siècle », *Annales. Histoire, Sciences Sociales*, vol. 67, n° 4, décembre 2012, p. 1011-48, ainsi que « In union there was strength. The legal protection of eighteenth-century merchant partnerships in England and France », *Market ethics and practices, c.1300-1850*, Simon Middleton et James E. Shaw éd., Abingdon, 2017, p. 166-83.

29. Yamey, Basil S., « The 'particular gain or loss upon each article we deal in': an aspect of mercantile accounting, 1300-1800 », *Accounting, Business & Financial History*, vol. 10, n° 1, mars 2000, p. 1-12. Cf. aussi Gervais, Pierre, « Why profit and loss didn't matter... », *loc. cit.*

30. L'importance des « budgets estimatifs » dans le processus de gestion des grosses unités de production a été observée dans des branches et des espaces régionaux très différents, mais l'élément commun est la déconnexion d'avec le processus d'enregistrement comptable. Cf. par exemple Arribet-Deroïn, Danielle, « Comptes réels, comptes simulés. Émergence de la pratique du "budget estimatif" dans les grosses forges du XVI^e siècle », *Comptabilité(S). Revue d'histoire des comptabilités*, n° 3, 2012 [en ligne]; et Gervais, Pierre, et Martin Quinn, « Costing in the early industrial revolution... », *loc. cit.* La recherche de calculs de coûts servant de base à des décisions gestionnaires a été l'une des grandes entreprises de l'approche « révisionniste » des années 1990 ; cf. les travaux de Boyns, Edwards, Fleischman, Parker ou Tyson cités note 10 et 11. Mais en dépit des efforts déployés, les résultats restent modestes, avec au mieux quelques dizaines de cas de contrôle des coûts pour l'ensemble de la période Moderne, le plus souvent sans conséquences gestionnaires évidentes.

31. Edwards, John Richard, *et al.*, « Merchants' accounts, performance assessment and decision making... », *loc. cit.* ; Gervais, Pierre, « From 'Pure Satisfaction and Curiosity'... », *loc. cit.*

32. Ces éléments sont développés dans Gervais, Pierre, « Capitalism and (or) Age of Commerce... », *loc. cit.* ; voir également « Crédit et filières marchandes au XVIII^e siècle... », *loc. cit.*, ainsi que « Early Modern merchant strategies and the historicization of market practices », *Economic Sociology, the European Electronic Newsletter*, vol. 15, n° 3, 2014, p. 19-29 [en ligne]. URL : https://econsoc.mpifg.de/16993/econ_soc_15-3.pdf.

33. Lemarchand, Yannick, « À la conquête de la science des comptes'... », *loc. cit.*, en particulier p. 1123-125; Gervais, Pierre, « Why profit and loss didn't matter... », *loc. cit.*, en particulier p. 38-39, 43-44.

34. Cf. Christine Jéhanno, « Les comptes médiévaux avaient-ils vocation à être exacts ?... », *loc. cit.*, à rapprocher de ce qu'observait dans un contexte très différent Daniel Vickers, « Errors expected... », *loc. cit.*

35. Lemarchand, Yannick, Cheryl McWatters et Laure Pineau-Defois, « The current account as cognitive artefact: stories and accounts of *La Maison Chaurand* », dans *Merchants and profit in the Age of Commerce, 1680–1830*, *op. cit.*, p. 13-31.

36. Exemples tirés de Gervais, Pierre, « Crédit et filières marchandes au XVIII^e siècle », *loc. cit.*, et « Facing and surviving war: merchant strategies, market management and transnational merchant rings », *Merchants in times of crises (16th to mid-19th century)*, Andrea Bonoldi, Markus A. Denzel, Andrea Leonardi et Cinzia Lorandini éd., Stuttgart, 2015, p. 79-94.

37. Cf. sur ce point Gervais, Pierre, *Les origines de la révolution industrielle*, *op. cit.*

RÉSUMÉS

Les comptabilités de l'époque Moderne sont l'objet de vifs débats, particulièrement par rapport à une possible « mentalité capitaliste » (la « thèse Sombart-Weber », d'après le lien fait par Max Weber et Werner Sombart entre comptabilité et capitalisme). La diversité des modèles, livres de raison, partie simple, charge et décharge, partie double, et surtout la multiplicité des pratiques, imposent une approche critique des sources. Malgré la modernité apparente du vocabulaire, la partie double en particulier, associée au monde marchand alors que les producteurs manufacturiers et les propriétaires fonciers utilisaient plutôt le système en charge et décharge, est en réalité un outil spécifique à la période. Les acteurs de l'époque, loin de se focaliser sur les bilans, calcul de coûts, mesures du profit et autres retours sur investissement, l'utilisaient avant tout pour gérer des flux de crédit multiformes, qui structuraient l'activité marchande en garantissant la circulation de l'information et la perpétuation de réseaux cartellisés contrôlant des segments de marché.

The accounting methods used in the Early Modern period are hotly debated, particularly from the point of view of a possible «capitalist spirit» (the so-called «Sombart-Weber thesis», linking accounting and the development of capitalism). Because of the diversity of these methods, from day books to single-entry and double-entry book-keeping as well as charge and discharge, and the even wider range of practices, each source needs to be critically examined. Double-entry bookkeeping in particular, a method linked to the merchant world since manufacturers and large landholders tended to rely on charge and discharge, was actually used in ways specific to the period, in spite of the apparent modernity of the vocabulary. It did not focus on balance sheets, cost accounting, profit calculations or returns on investment, but was rather a tool allowing its users to manage the highly complex credit flows which structured merchant activity, thus allowing for the proper circulation of information, and underpinning the cartels and networks which controlled market segments and generated merchant profit.

Los métodos contables utilizados en la Edad Moderna son objeto de un intenso debate, sobre todo desde el punto de vista de un posible "espíritu capitalista" (la llamada "tesis Sombart-Weber", que vincula la contabilidad con el desarrollo del capitalismo). Debido a la diversidad de estos métodos, desde los libros diarios hasta la contabilidad por partida simple y doble, así como los cargos y descargos, y a la gama aún más amplia de prácticas, es necesario examinar críticamente

cada fuente. En particular, la contabilidad por partida doble, un método vinculado al mundo mercantil, ya que los fabricantes y los grandes terratenientes solían recurrir al cargo y al descargo, se utilizaba en realidad de forma específica para la época, a pesar de la aparente modernidad del vocabulario. No se centraba en los balances, ni en la contabilidad de costes, ni en el cálculo de los beneficios, ni en el rendimiento de las inversiones, sino que era una herramienta que permitía a sus usuarios gestionar los complejíssimos flujos de crédito que estructuraban la actividad mercantil, permitiendo así la correcta circulación de la información, y apuntalando los cárteles y las redes que controlaban los segmentos del mercado y generaban el beneficio mercantil.

Die Buchführung in der Moderne ist Gegenstand heftiger Debatten, insbesondere im Hinblick auf eine mögliche "kapitalistische Mentalität" (die "Sombart-Weber-These", nach der von Max Weber und Werner Sombart hergestellten Verbindung zwischen Buchführung und Kapitalismus). Die Vielfalt der Modelle - livre de raison, partie simple, charge et décharge, partie double - und vor allem die Vielzahl der Praktiken erfordern einen kritischen Umgang mit den Quellen. Trotz der scheinbaren Modernität des Vokabulars ist insbesondere die partie double, die mit der Handelswelt in Verbindung gebracht wird, während Manufakturproduzenten und Grundbesitzer eher das charge et décharge-System verwendeten, in Wirklichkeit ein zeitspezifisches Instrument. Die damaligen Akteure konzentrierten sich nicht auf Bilanzen, Kostenberechnungen, Gewinnmessungen und andere Investitionsrenditen, sondern nutzten es vor allem zur Verwaltung der vielfältigen Kreditströme, die die Markttätigkeit strukturierten, indem sie den Informationsfluss und den Fortbestand von kartellisierten Netzwerken, die Marktsegmente kontrollierten, sicherstellten.

INDEX

Schlüsselwörter : Buchhaltung, Neuzeit, Kapitalismus, Belastung und Entlastung, Doppelte Buchführung, Händler, segmentierte Märkte, Kredit, Monopole

Keywords : accounting, bookkeeping, Early Modern era, capitalism, charge and discharge, double-entry, merchants, segmented markets, credit, monopolies

Palabras claves : contabilidad, Edad Moderna, capitalismo, cargo y descargo, partida doble, comerciantes, mercados segmentados, crédito, monopolios

Mots-clés : comptabilité, époque moderne, capitalisme, charge et décharge, partie double, marchands, marchés segmentés, crédit, monopoles

AUTEUR

PIERRE GERVAIS

Université Sorbonne Nouvelle Paris 3, EA 4399 CREW
pierregervais10@orange.fr